Die Rechtsnatur

der

Ausführungs- u. Durchführungs-Verordnungen zu Steuergesetzen.

Inauguraldissertation

der

Juristischen Fakultät

der

Friedrich-Alexander Universität

Erlangen.

Vorgelegt von

Hans Bittner

Referendar am Bezirksamt Augsburg.

Approbiert am 12. Juli 1929.

1930.

Druck von Sebastian Weiss, Deggendorf.

30.202

Referent: Univ.-Prof. Dr. Wenzel.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsübersicht.

		Seite
I.	§ 1. Einleitung	1—3
II.	Hauptteil.	
	A. 1. Werdegang des Verordnungsrechtes	
	§ 2. Geschichtliche Entwicklung des Verordnungsrechtes zu Steuergesetzen	3—5
	§ 3. Grundlegendes zu den Begriffen Ausführungsverordnung und Durchführungsverordnung	5—8
	2. Rechtsquellen.	
	a. nach der alten Reichsverfassung	
	§ 4. Die Rechtsnatur der Ausführungsbestimmungen im vorrevolutionären Reichsstaatsrecht	9—11
	b. nach geltendem Recht.	
	§ 5. Stellungsnahme der geltenden Reichsverfassung zum Rechtsverordnungsrecht	12—13
	§ 6. Inhalt der Ermächtigung des Art. 77 Reichsverfassung .	13—15
	§ 7. Die Sonderermächtigungen in den einzelnen Steuergesetzen	15—18
	B. Die Rechtsnatur der Ausführungsbestimmungen.	
	§ 8. Der **tatsächliche** Inhalt der Ausführungsbestimmungen	19—21
	§ 9. Begründung des Rechtsnormcharakters der Ausführungsbestimmungen aus ihrer natürlichen Aufgabe und aus dem Verhalten des Gesetzgebers	22—32
	§ 10. Der Standpunkt der Rechtsprechung	32—38
	C. Die Rechtsnatur der Durchführungsbestimmungen.	
	§ 11. Begründung ihres Rechtsnormcharakters aus ihrer Eigenschaft als Unterart der Ausführungsbestimmungen . .	38—41
	§ 12. Der Standpunkt der Rechtsprechung	41—45
III.	§ 13. Schlusswort	45—47

Literatur-Verzeichnis.

Anschütz: Die Verfassung des deutschen Reiches vom 11. August 1919, Berlin 1927.

Arndt: Verordnungsrecht 1884.

Arndt: Die Verfassung des deutschen Reiches von 1871, Berlin 1911.

Arndt: Die Verfassung des deutschen Reiches von 1919, Berlin 1919.

Ball: Einführung in das Steuerrecht, Mannheim 1925.

Becker Enno: Die Reichsabgabenordnung, Berlin 1925.

Becker Enno: Zur rechtlichen Bedeutung der Begriffe: Ausführungsbestimmung, Durchführungsbestimmung, Richtlinien, Durchschnittsätze, Grundsätze, nähere Bestimmungen; in „Steuer und Wirtschaft", Bd. V. 1926.

Becker Enno: Zur Tragweite der Durchführungsbestimmungen in „Steuer und Wirtschaft" V. 1926.

Boethke und Arlt: Handbuch des Steuerrechts, Köln 1926.

Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts, Berlin 1927.

Bühler: Der zulässige Inhalt von Ausführungsbestimmungen zu Steuergesetzen nach der Rechtsprechung des preussischen Oberverwaltungsgerichtes und derjenigen des Reichsfinanzhofes; in der Festgabe z. Feier des 50jährigen Bestehens des Preussischen O. V. G., Berlin 1925.

Bühler: Das Verordnungsrecht nach den neuen Steuergesetzen und der Praxis des Reichsfinanzministers; im deutschen Steuerblatt 1921.

Burkhard Walter: Die Lücke des Gesetzes u. die Gesetzesanlegung, Bern 1925.

Dambitsch: Die Verfassung des deutschen Reiches, 1910.

Dyroff: Rechtsatzung und Gesetz, Annalen d. deutschen Reiches, 1910.

Fleiner: Institutionen des deutschen Verwaltungsrechtes, Tübingen, 1911.

Fürnrohr: Kollision von Rechtsprechung und Gesetzgebung, Prüfung der Rechtsgültigkeit von Rechtsnormen, in der deutschen Juristenzeitung 1925.

Gerloff-Meisel: Handbuch der Finanzwissenschaft, Tübingen, 1925/26.

Giese: Die Verfassung des Deutschen Reiches, 6. Auflage.

Hatschek: Deutsches und preussisches Staatsrecht, Berlin 1922.

Hausmann: Kritische Betrachtung zur neuen Steuerreform, Köln 1925.

Hensel: Steuerrecht, Berin 1927.

Hensel: Staatsrechtliche Fragen in den Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes; im Archiv für öffentliches Recht, neue Folge V, 1923.

Herrnritt: Grundlehren des Verwaltungsrechtes, 1921.

Jacobi: Das Verordnungsrecht im Reich seit November 1918; Arch. für öffentliches R., Bd. 9.

Jelinek Gg.: System des subjektiven öffentlichen Rechts, Tübingen 1905.
Kloss R.: Die Reichsabgabenordnung, Berlin 1925.
Kloss R.: Rechtsprechung und Schrifttum in Reichssteuersachen, Bd. 1—8, München, 1920—27.
Laband: Reichsstaatsrecht, 5. Auflage 1911.
Mayer Otto: Verwaltungsrecht, 2. Auflage 1914.
Marcuse: Das neue Reichssteuerrecht, Berlin 1924.
Meyer-Anschütz: Lehrbuch des deutschen Staatsrechts, 7. Auflage, München 1919.
Mirbt: Grundzüge des deutschen und preussischen Steuerrechts, Leipzig 1926.
Mrozek: Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Köln 1924.
Myrbach-Rheinfeld: Grundriss des Finanzrechts, 2. Auflage 1916.
Nawiasky: Bayerisches Verfassungsrecht, München 1923.
Nawiasky: Steuerrechtliche Grundfragen, München 1926.
Preuss: Um die Reichsverfassung v. Weimar, Berlin 1924.
Protokolle des Verfassungsausschusses zur Nationalversammlung v. 1919.
Schoen: Das Verordnungsrecht und die neuen Verfassungen. Arch. f. ö. R. neue Folge, Bd. VI.
Schoen: Die Verordnungen; im Handbuch der Politik, Berlin 1920.
Stier-Somlo: Reichs- und Landesstaatsrecht, Berlin 1924.
Strutz: Handbuch des Steuerrechts, Berlin 1927.
Triepel: Drucksachen des deutschen Juristentages v. 1921.
Triepel: Quellensammlung z. Reichsstaatsrecht, Tübingen 1926.
Tyszka: Finanzwissenschaft, Jena 1923.
Waldecker: Deutsches Steuerrecht, Breslau 1924.
Wittmayer: Die Weimarer Reichsverfassung, Tübingen 1922.

Zeitschriften.

Archiv für öffentliches Recht, Bd. 39, neue Folge, Bd. V. u. VI.
Deutsche Juristen-Zeitung: Jahrgang 1924—1927.
Deutsches Steuerblatt: „ 1921—1923.
Deutsche Steuerzeitung: „ 1924.
Juristische Wochenschrift „ 1924 u. 1927.
Mitteilungen der Steuerauskunftstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie, Jahrg. 1926.
Neue Steuerrundschau, Jahrg. 1924.
Steuer und Wirtschaft, Bd. IV, V und VI.

Entscheidungssammlungen.

Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes.
Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
Entscheidungen des preussischen Oberverwaltungsgerichtes.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41549613_0044

§ 1.

Einleitung.

Jedes geordnete Besteuerungswesen beruht einmal auf dem staatswissenschaftlichen Grundsatz: die Steuerauflage muss an betimmte Tatsachen u. Lebensvorgänge anknüpfen, die für steuerwürdig zu erachten sind. In einem rechtstaatlich geordneten Gemeinwesen kann jedoch dieser Grundsatz allein nicht die Grundlage der Besteuerung bilden; er bedarf vielmehr der Ergänzung durch den fundamentalen Rechtsgrundsatz: Ein steuerlicher Eingriff darf nur auf Grund des Gesetzes erfolgen: Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Darin liegt [1])

1. Die Steuern müssen nach der Bestimmung der Steuerpflichtigen, des Gegenstandes und der Höhe der Leistungen auf dem Gesetz beruhen: Gesetzmäßigkeit des materiellen Steuerrechtes.
2. Die gesammte Tätigkeit der Finanzbehörden muss gesetzlich geordnet sein: Gesetzmässigkeit des formellen Steuerrechtes. Diese Forderung der Gesetzmässigkeit, die ein allgemeiner Grundsatz eines Rechtsstaates ist [2]), nämlich der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung überhaupt, ist gerade für das Steuerrecht von besonders einschneidender Bedeutung, weil gerade auf dem Gebiete des Steuerwesens besonders starke und sich noch dazu regelmässig wiederholende Eingriffe in das Eigentum des Einzelnen vorkommen.

Als folgerichtige Auswirkung dieses rechtstaatl. Grundsatzes wurde und wird gefordert, daß jede für den Einzelnen verbindliche Rechtsnorm von den normalen, von der Verfassung zur Gesetzgebung berufenen Organen vorgenommen werde, d. h., daß jedes Gesetz im materiellen Sinne auch ein solches im formellen Sinn sei, und daß die stets gesetzlicher Grundlage bedürfendeAuferlegung von staatsbürgerlichen Allgemeinpflichten nur durch formelles Gesetz erfolge.

[1]) Tyszka, Finanzwissenschaft, Jena, 1923. S. 68.
[2]) Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechtes, Tübingen, 1911. S. 117.

Allerdings kann auch der bewusst durchgeführte Rechtsstaat nicht ganz darauf verzichten, neben der Auferlegung staatsbürgerlicher Pflichten durch Staatsakte, welche als formelle Gesetze den verfassungsmässigen Weg der Gesetzgebung durchlaufen haben, auch den Verwaltungsbehörden ein Recht zur Schaffung von Rechtsnormen zu geben. Gründe dafür sind die Langsamkeit des Gesetzgebungsapparates, das Erfordernis der Anpassung an lokale Verhältnisse, und der Wunsch, Einzelergänzungen des Gesetzes zu liefern. Daher gilt das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage auch dann als erfüllt, wenn der Gesetzgeber sich auf eine Teilregelung beschränkt, im übrigen aber die Befugnis zum Erlass von Rechtsnormen an eine andere Stelle übertragen hat. Diese ist dann in der Lage, innerhalb des durch das Gesetz festgestellten Wirkungskreises Verordnungen zu erlassen, welche die gleiche normsetzende Kraft besitzen, wie die Gesetze, und daher als Rechtsverordnungen bezeichnet werden. Für das Steuerrecht ist nun das Verhältnis von (formellem) Gesetz und Rechtsverordnung von gesteigerter Bedeutung, weil gerade der staatliche Steueranspruch diejenige individuelle Rechtspflicht ist, die den Einzelnen am häufigsten und in der fühlbarsten Weise mit dem öffentlichen Verband in Beziehung bringt. Deshalb wird hier auf die Gesetzmässigkeit der Verwaltung grösster Wert gelegt, und es besteht hier die schwierige Aufgabe, einen Ausgleich zu finden zwischen dem Anspruch des Steuerpflichtigen nach formalgesetzlichen Normen besteuert zu werden und der unabweisbaren Notwendigkeit, den mit der Durchführung betrauten Steuerbehörden in einem gewissen Umfang freie Hand zu lassen. Schon das vorrevolutionäre Steuerrecht musste mit solchen Rechtsverordnungen arbeiten, kam aber tatsächlich mit dem Minimum nicht formellgesetzlicher Rechtsnormen aus. Als aber mit dem Zusammenbruch und seinen Folgen allerstärkste Anspannung der steuerlichen Leistungsfähigkeit zur eisernen Notwendigkeit wurde, konnte der Gesetzgebungsapparat selbst nicht mehr im Entferntesten den finanziellen Nöten des Staates abhelfen: er musste sich damit begnügen allgemeine Richtlinien aufzustellen und deren Ausarbeitung den Verwaltungsbehörden zu übertragen, ganz zu schweigen von den auf Grund des Art. 48 R.-V. und der Ermächtigungsgesetze vom Oktober und Dezember 23 erlassenen Rechtsverordnungen. Aber auch abgesehen von diesen Uebergangsmassnahmen zeigt das Steuerrecht der Gegenwart in grossem Umfange gesetzliche Bestimmungen, welche die Fähigkeit, wichtige Stücke des Steuerschuldverhältnisses durch Rechtsverordnungen zu regeln, an die Vollzugsorgane

übertragen. Wir haben eben heute noch und für die Zukunft damit zu rechnen, dass der Gesetzgeber nicht in der Lage ist, den steuerlichen Eingriff restlos durch formelle Gesetze zu meistern. Denn mit dem wachsenden Steuerdruck muss eine feine Differenzierung der Besteuerungsnorm, ihre Anpassung an die schnell wechselnden Erfordernisse des Wirtschaftslebens, ihre Angleichung an die verschiedenartigen Verhältnisse in den einzelnen Gebietsteilen Hand in Hand gehen. Es bedarf keines Beweises, dass der schwerfällige Gesetzgebungsapparat diesen Erfordernissen nicht gewachsen ist. Um ihnen soweit wie möglich gerecht zu werden, bringen die neuesten, d. h. die seit August 1925 erlassenen Steuergesetze neben vielen Einzelermächtigungen gewöhnlich die allgemeine Ermächtigung zum Erlass von Ausführungs- oder Durchführungsverordnungen. Im folgenden soll nun untersucht werden, welche Rechtsnatur diesen Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen zukommt und wieweit infolgedessen die Berechtigung der R.-Regierung bezw. des Reichsfinanzministers zu ihrem Erlass geht.

§. 2.

Geschichtliche Entwicklung des Verordnungsrechtes zu Steuergesetzen.

Der Grundsatz: der Steuertatbestand mit seinen Folgen und Nebenfolgen wird nur durch Gesetz nicht aber durch Verordnung der Verwaltungsbehörde geregelt, hatte neben der individuellrechtlichen im vorrevolutionären Staat in erster Linie politische Bedeutung: Es war eine Hauptforderung des Konstitutionalismus. War ja doch das ganze Recht und die ganze Lehre von den Verordnungen im früheren Staat massgebend beeinflusst von dieser Grundidee der monarchisch-konstitutionellen Staatsordnung. Da die Volksvertretung einen unmittelbaren Einfluss auf die Verwaltung nicht ausüben konnte, stellte die Zuweisung der Befugnis zur Schaffung von materiellem Recht an die Verwaltung eine Schmälerung der Rechte des Parlamentes dar, weshalb auch die Handhabung des Verordnungsrechtes der hauptsächlichste Zankapfel zwischen Monarchie und Volksvertretung war. Demgemäss ist auch die Verordnungstätigkeit der Vollzugsorgane im wesentlichen auf Verfahrensanordnungen beschränkt. Eingriffe in den Tatbestand und seine Folgen durch die Verwaltung waren bei der meist gründlichen Durcharbeitung der Steuergesetze weniger nötig, da ihre Anwendung bei den stabilen Wirtschaftsverhältnissen keine Schwierigkeiten machte. Nach

diesen Gesichtspunkten waren insbesondere die auf Grund des Art. 7 Ziffer 2 alte R. V. ergehenden Ausführungsbestimmungen des Bundesrates zu den einzelnen Steuergesetzen ausgestaltet. Sie brachten zwar die Tatbestandsmerkmale in übersichtlichere, leichtverständlichere Sätze als das Gesetz sie enthielt, hüteten sich aber meist, dabei über das Gesetz im Sinne einer Abänderung oder auch nur einer Ergänzung hinaus zu gehen. Ob Art. 7 Ziff. 2 alte R.-V. überhaupt zum Erlass von Rechtsverordnungen berechtigte, ist ja sehr bestritten und Sonderermächtigungen wurden wegen der ablehnenden Stellungsnahme der Volksvertretung nicht in dem Masse gegeben, wie es heute geschieht.

Nachdem aber in Deutschland das parlamentaristische System eingeführt wurde, und sich so eine Unterordnung der Executive unter die Volksvertretung herausbildete, sind die konstitutionellen Befürchtungen zum größten Teile beseitigt. Auch der Grundsatz: keine Auferlegung staatsbürgerlicher Allgemeinpflichten ohne formelles Gesetz, hat seine fundamentale Bedeutung, wenn auch nur teilweise eingebüßt, denn durch Ueberordnung der Volksvertretung über die Executive ist der Staatsbürger auch im Falle der Normsetzung durch Verwaltungsorgane vor Uebergriffen ganz anders geschützt als dies im früheren Staatsrecht der Fall gewesen wäre.

Aus diesen Gründen sowie aus der vollkommenen Unmöglichkeit den Steueranforderungen des Reiches nach dem Zusammenbruch im Wege der formellen Gesetzgebung gerecht zu werden, läßt sich eine Entwicklung erklären, die der Verordnungsgewalt dauernd eine andere Funktion zuweist wie in der alten Staatsordnung. Diese nachrevolutionäre Entwicklung hat die Rechtstaatidee im deutschen Steuerrecht zwar keineswegs beseitigt, wohl aber differenziert und zum Teil abgeändert [1]).

Zunächst mußten seit der Erzberger'schen Finanzreform die Steuergesetze mehr und mehr durch nicht infolge von Gesetzen ergehende Willensäusserungen der Staatsgewalt ergänzt oder gar abgeändert werden. Die auf die Spitze getriebene Durchbrechung des Grundsatzes des Vorbehalts des Gesetzes stellten vollends die von 1923 bis 1925 erlassenen Massnahmen dar, wenn ordnungsmässige vom Reichstag beschlossene Gesetze durch Verordnungen des Reichspräsidenten auf Grund des Art. 48 R. V. und Verordnungen der Reichsregierung auf Grund der Ermächtigungsgesetze ersetzt

[1]) Hensel, Steuerrecht, Berlin 1927. S. 32.

waren. Diese Massnahmen trugen jedoch, aus der Not der Zeit geboren, den Charakter der Uebergangserscheinungen an der Stirn.

Aber auch nach der Wiederkehr normaler Verhältnisse wurden und werden der Executive viel weitergehende Ermächtigungen erteilt, als dies im vorrevolutionären Staat der Fall war. Zunächst finden sich an vielen Stellen der materiellen Steuergesetze und der Steuerverwaltungsgesetze eine Reihe von Einzelermächtigungen, deren Rechtsnatur jedoch im Einzelfall geprüft werden muss, wobei aber die Prüfung durch die vollkommene Regellosigkeit in der Bezeichnung der einzelnen Verordnungsgruppen erschwert wird. Häufig wird man aber zur Bejahung der auf Grund dieser Ermächtigungen erlassenen Verordnungen als Rechtsverordnungen kommen. Eine gesonderte Stellung nimmt § 108 R.-A.-O. ein; für Fälle bestimmter Art ist der Reichsfinanzminister mit Zustimmung des Reichsrats ermächtigt, aus Billigkeitsgründen allgemeine Befreiungen oder Ermässigungen, sowie die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Steuern vorzusehen. In den letzten Jahren ist von dieser Ermächtigung vielfach Gebrauch gemacht worden um übertriebene wirtschaftlicher Auswirkungen einzelner steuerrechtlicher Bestimmungen nach Möglichkeit hintan zu halten. Anerkannt ist, daß die auf Grund dieser Ermächtigung erlassenen Verordnungen rechtsverbindliche Kraft besitzen [2]). Daneben bringen die neuesten, d. h. die seit August 1925 erlassenen Steuergesetze durchwegs die Ermächtigung zum Erlass von Durchführungs- bzw. Ausführungsverordnungen, über deren rechtlichen Inhalt wir uns im Folgenden auseinander zu setzen haben.

§ 3.

Grundlegendes zu den Begriffen „Ausführungsverordnung“ und „Durchführungsverordnung“.

Wie schon der Name sagt, sind die Ausführungs- und Durchführungsverordnungen dem staatsrechtlichen Begriff der Verordnung zuzuzählen. Die Verordnung scheidet sich vom formellen Gesetz durch die fehlende Mitwirkung der Volksvertretung, von den Verfügungen durch die Allgemeinheit ihrer Fassung. Wie von formellen und materiellen Gesetzen spricht man auch von formellen und materiellen Verordnungen, versteht aber unter formeller Verordnung im Gegensatz zum formellen Gesetz eine abstrakte, normaufstellende, staatliche Anordnung, die nicht im Weg der Ge-

[2]) Vergleiche E. d. R. F. H. Band 8, Seite 45.

setzgebung d. h. durch Beschlussfassung der Volksvertretung zu stande gekommen ist, sondern nur vom Träger der vollziehenden Gewalt oder von diesem untergeordneten Organen des Staates ausgeht [1]). Als Verordnung im materiellen Sinn bezeichnet man im Gegensatz zum Gesetz im materiellen Sinn jene bestimmte Tatbestände allgemein ordnende Norm, die keine Rechtsvorschriften enthält, sondern sich im Rahmen der geltenden Rechtsordnung bewegt. Besondere Pflichten innerhalb der allgemeinen Rechtsordnung kann der Staat aber nur Personen auferlegen, die in einem besonderen Gewaltverhältnis zu ihm stehen, in erster Linie Beamten. Der Ausdruck formelle Verordnung bezeichnet also lediglich eine bestimmte Form, der Ausdruck materielle Verordnung lediglich den Inhalt einer Verordnung. In der modernen Gesetzessprache wird „Verordnung" gewöhnlich im formellen Sinn gebraucht. Für die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Verwaltung zum Erlass von Verordnungen befugt ist, kommt die Unterscheidung der Verordnungen in Verwaltungs- und Rechtsverordnungen in Betracht.

Verwaltungsverordnungen heissen so, nicht weil sie von der Verwaltung erlassen werden, denn das ist bei jeder Verordnung der Fall, sondern weil sie auch inhaltlich, materiell das sind, als was sie nach Ursprung und Form erscheinen: Verwaltungsakte. Es sind also Verordnungen mit denen die Verwaltung nicht das ihr übertragene Recht des Gesetzgebers — die rechtssetzende Gewalt — sondern ihr eigenes Recht, die vollziehende Gewalt geltend macht, indem sie die Einrichtungen und die Tätigkeit des Staates innerhalb der Schranken des geltenden Rechtes regelt. Dass Verwaltungsverordnungen auch Interessen der Bürger berühren, ist nicht ausgeschlossen, ihre Wirkungen auf diese sind aber nur mittelbare, unmittelbare Verpflichtungen schaffen sie nur für die Behörden.

Rechtsverordnungen heissen diejenigen Verordnungen, welche sich nicht innerhalb des Organismus der Verwaltung bewegen, sondern in Freiheit und Eigentum der Untertanen eingreifen [2]).

Der moderne Rechtsstaat beruht auf dem Gedanken, dass der Staat zwar die alleinige Quelle aller Herrschaftsmacht bedeutet, dass der Staatswille aber nicht in jeder beliebigen Form

[1]) So Jacobi, Arch. f. ö. R., Band 9, Seite 316.
[2]) So Meyer-Anschütz, Lehrb. d. dtsch. St. R., 7. Auflage, München 1919, Laband, Reichsstaatsrecht, 5. Auflage II, S. 85 ff. Herrnritt, Grundlage des Verwaltungsrechtes 1921, S. 84 ff., andere Terminologie, namentlich bei O. Mayer, Verwaltungsrecht, 2. Auflage I S. 85.

die Fähigkeit hat, von seiner Herrschaftsmacht Gebrauch zu machen, sondern dass hiezu die Form des Gesetzes besonders und an sich ausschliesslich berufen ist. Allerdings kann das Gesetz seine Fähigkeit, Eingriffe in Freiheit und Eigentum der Bürger zu machen, auf andere Staatswillensäusserungen übertragen. Immer sind aber im Rechtsstaate solche Uebertragungen als Ausnahme gedacht, und wenn der Gesetzgeber sich wirklich veranlasst sieht, seine Macht auf andere Stellen zu übertragen, so liegt es im Begriffe des Rechtsstaates, dass die Uebertragung der gesetzgebenden Gewalt auf den einzelnen Fall zugeschnitten wird — sogenannte besonders ermächtigte Verordnungen. Zu einer allgemeinen, d. h. im Voraus eine grössere Gruppe von Fällen umfassenden Delegation darf der Gesetzgeber nur mit äusserster Vorsicht und nur im Interesse des Staatswohles dringend gebotenen Fällen schreiten, wenn er nicht die Grundlagen des Rechtsstaates erschüttern will.

Unvereinbar mit der heutigen Staatsform wäre ein sogenanntes selbstständiges Rechtsverordnungsrecht, d. h. ein Recht der Vollzugsorgane, Rechtsnormen auch ohne gesetzliche Ermächtigung zu erlassen, wie es von einigen Rechtslehrern in Bezug auf den Bundesrat angenommen wurde. Ein solches selbstständiges Rechtsverordnungsrecht könnte nur einem Staatsorgan zustehen, das seine Zuständigkeit nicht ausschliesslich aus der Verfassung herleitet, wie dies etwa die deutschen Landesherren waren. Dagegen verdankte der Bundesrat nicht nur seine Zuständigkeit sondern sogar seine Schöpfung einzig und allein der Verfassung.

Bei Durchfürung der Unterscheidung von Rechts- und Verwaltungsverordnungen im Steuerrecht, denen die Ausführungs- und Durchführungsverordnungen einzuordnen sind, ergeben sich folgende Grundsätze: unter die Rechtsvorschriften sind jedenfalls alle diejenigen zu rechnen, die Steuerpflichten neu aufstellen, oder auch dem Gesetz gegenüber irgendwie erweitern oder verschärfen. Sie binden nicht nur die Finanzverwaltungsbehörden sondern auch die Gerichte. Ergehen Verordnungen mit derartigem Inhalt ohne gesetzliche Ermächtigung — ob die allgemeine zum Erlass von Ausführungs- oder Durchführungsverordnungen genügt, wird noch zu untersuchen sein — so sind sie rechtsunwirksam, binden aber gleichwohl die Finanzverwaltungsbehörden und, wenn sie als Ausfürungsbestimmungen erlassen sind, gemäss § 25 R. A. O. auch die Ausschüsse bei den Finanzämtern.

Genauer lässt sich, speziell mit Beziehung auf unser neues Reichssteuerrecht sagen: Rechtsverordnungen können

das Gesetz völlig abändernde oder lückenausfüllende Verordnungen sein. Schon Laband (a. a. O. S. 85) hat innerhalb der Rechtsverordnungen nochmals die wichtige Unterscheidung gemacht zwischen solchen „mit interimistischer Gesetzeskraft", die ebenso wichtige Punkte regeln wie das Gesetz selbst und es sogar abändern können, und solchen, die innerhalb eines Gesetzes minderwichtige Punkte regeln, aber doch auch noch Rechtsvorschriften sind. Ein Hauptbeispiel für eine Verordnung, die das Gesetz abändern kann, ist die Ermächtigung des § 16 Ums.-St.-G., das den Reichsrat ermächtigt von der im Gesetz enthaltenen Luxussteuerliste Waren durch Verordnung heraus zu nehmen oder hinzu zufügen. Die Aufgabe von Lücken ausfüllenden Rechtsverordnungen haben im Steuerrecht besonders die Wertermittlungsvorschriften, die ja für die Wirkung des Gesetzes von ebenso grosser Bedeutung sind wie der Gesetzestext selbst, und man muss sie daher, wenn sie als bindende Vorschriften ergehen, zu den Rechtsverordnungen zählen. Dass aber in erster Linie Ausführungsverordnungen bezw. Durchführungsverordnungen als solche in Betracht kommen, wird in Folgendem zu zeigen sein.

Endlich ist für das Steuerrecht noch eine Art von Rechtsverordnungen zu erwähnen, die von der Theorie wenig gewürdigt wird: eine Vorschrift nämlich, die die Pflichten des Bürgers nicht erweitert oder verschärft, sondern sie in einer nach aussen bindenden Weise dem Gesetz gegenüber abschwächt [2]). Wenn z. B. auf Grund des § 108 R. A. O. eine ermässigende Bestimmung erlassen ist, so wird dadurch der Steueranspruch des Staates in einer die Verwaltungsbehörden bindenden Weise beschränkt.

Verwaltungsverordnungen im Steuerrecht sind Vorschriften, die Anweisungen für den inneren Betrieb der Behörden darstellen (z. B. die über Bücher- und Listenführung) oder auch solche, die zwar für den Bürger von Bedeutung sind, aber sich nicht im Gebiet des rechtlichen sondern des freien Ermessens bewegen. Zu ihrem Erlass ist keine Ermächtigung nötig, sondern er ist Ausfluss der obersten Leitung des Steuerwesens, die nach § 8 R.-A.-O. dem Reichsfinanzminister zusteht.

So klar diese Sätze scheinen, so schwierig ist doch ihre Durchführung. Dies beruht darauf, dass die Frage wann eine Bestimmung dem Gesetz gegenüber etwas Neues bringt, und wann nicht, im einzelnen Fall sehr streitig sein kann.

[2]) So auch Herrnritt a. a. O., S. 34.

§. 4.

Die Rechtsnatur der Ausführungverordnungen im vorrevolutionären Reichsstaatsrecht.

Die Frage der Rechtsnatur von Ausführungsbestimmungen im vorrevolutionären Staatsrecht ist für die heutige Lehre schon deshalb nicht ohne Bedeutung, weil heute noch eine Reihe von solchen Verordnungen zu vorrevolutionären Gesetzen in Kraft ist. Die unter der alten Verfassung und auch heute noch streitige Frage bei diesen Ausführungsbestimmungen ist in erster Linie die, ob sie Rechtsnormen enthalten dürfen oder nicht. Von der weitaus überwiegenden Mehrzahl der vorrevolutionären Staatsrechtsliteratur wurde diese Frage — und dies mit vollem Recht — bejaht. Die überzeugendste und klarste Begründung für die Rechtsnatur der Ausführungsbestimmungen, der man sich rückhaltlos anschliessen kann, finden wir bei Laband [1]). Nachdem er den grundsätzlichen Unterschied zwischen Rechtsverordnung und Verwaltungsverordnung in einer Weise entwickelt hat, wie er eben durch ihn Gemeingut der Rechtslehre geworden ist, rechnet er nun grundsätzlich Ausführungsverordnungen zu den Rechtsverordnungen. Sie könnten zwar, sagt er, nicht wie die eigentlichen gesetzvertretenden Verordnungen Gesetzesvorschriften suspendieren oder aufheben, aber sie dürften „innerhalb der in den Gesetzen aufgestellten Rechtsgrundsätze speziellere Bestimmungen treffen, durch welche untergeordnete Punkte geregelt, Rechtsvorschriften von geringerer Wichtigkeit und Bedeutung gegeben werden. . . . . Ausführungsverordnungen in dem hier entwickelten Sinne sind Ergänzungsverordnungen der Gesetze . . . . „Ausführung" der gesetzlichen Regeln hat den Sinn von Detaillierung, Entwicklung, Entfaltung, sowie man von der Ausführung eines skizzierten Gemäldes oder eines kurz angedeuteten Gedankens spricht; der Ausdruck „Ausführung eines Gesetzes" kann aber auch die Anwendung oder Handhabung desselben bedeuten, sowie man die Erfüllung eines Befehls oder Auftrages die Ausführung desselben nennt. Es ergibt sich hieraus der Doppelsinn, welchen das Wort „Ausführungsverordnung" haben kann; es kann einerseits bedeuten den Erlass von Rechtsvorschriften zur Ergänzung oder Detaillierung von Gesetzesregeln, und es kann andererseits bedeuten den Erlass von Anweisungen an die Behörden über die von Ihnen zu entfaltende Tätigkeit, um Anordnungen eines Gesetzes zur Vollziehung zu bringen. Im ersteren

[1]) Laband a. a. O., S. 85 ff.

Fall enthält die Ausführungsverordnung Rechtsregeln und fällt unter den Begriff der Gesetzgebung im materiellen Sinn, im andern Fall enthält sie Verwaltungsvorschriften und hat mit der Rechtsordnung nichts zu tun. In diesem Grundsatz von der Rechtsnatur der Ausführungsverordnung stimmten mit Laband überein Meyer-Anschütz [2]), Dambitsch [3]), Otto Mayer [4]) und andere.

Eine zweite Frage im vorrevolutionären Reichsstaatsrecht, über die aber die Meinungen vielmehr auseinander gingen als über die eben erwähnte, war die, ob auf Grund des Art. 7 Ziff. 2 ARV. Ausführungsverordnungen mit Rechtsnormcharakter erlassen werden konnten oder nicht. Dieser in seiner Bedeutung umstrittene Satz lautet: „Der Bundesrat beschliesst über die zur Ausführung der Reichsgesetze erforderlichen allgemeinen Verwaltungsvorschriften und Einrichtungen sofern nicht durch Reichsgesetze etwas anderes bestimmt ist." Nach dem heutigen Sprachgebrauche kann man sicher nicht auf den Gedanken kommen, in dieser Ermächtigung zu allgemeinen Verwaltungsvorschriften und Einrichtungen die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen zu suchen. Wir möchten deshalb die Gründe für überzeugend halten, die Laband (a. a. O.) dafür anführt, dass in dieser Vorschrift lediglich die Ermächtigung zu Verwaltungsanweisungen liegt. Selbst im Falle der Richtigkeit von Arndts [5]) Behauptung, dass z. Z. des Inkrafttretens der alten R. V. der Sprachgebrauch des Wortes „Verwaltungsvorschriften" noch nicht genügend gefestigt war, ist nicht erwiesen, dass der Gesetzgeber das Wort hier gerade so gebrauchen wollte, dass auf Grund der Bestimmung auch Rechtsverordnungen erlassen werden konnten. Auch die Behauptung, dass für Ausführungsverordnungen mit Rechtsnormcharakter im Reich genau das gleiche Bedürfnis bestehe wie in Preussen, bringt nicht über die Tatsache hinweg, dass der Gesetzgeber eine derartige allgemeine Ermächtigung in der Verfassung eben nicht gegeben hat. Uebrigens liegt doch klar zu Tage, dass die Ermächtigung des in Betracht kommenden Art. 45 der alten preussischen Verfassung zum Erlass der „zur Ausführung der Gesetze nötigen Verordnungen" eine viel weiter gehende ist, als die des Art. 7, Ziffer 2, a. R. V. Stellte sich nun doch einmal das Bedürfnis zu Ausführungsverordnungen heraus, so konnte ja der

[2]) M. A. a. a. O. S. S. 673, 710.
[3]) D. Die Verfassung des deutschen Reiches 1910, S. 227.
[4]) O. Mayer, Verwaltungsrecht, Band I, 2. Auflage 1914, S. 185.
[5]) Arndt, Verordnungsrecht, 1884, S. 85 ff.

Gesetzgeber zu einem Gesetz eine besondere Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsverordnungen geben, wie er dies auch tatsächlich oft genug getan hat. Soweit der Bundesrat aber ohne eine solche besondere Ermächtigung Ausführungsbestimmungen rechtssetzenden Inhalts erlassen hat, ist darin eine Ueberschreitung seiner Befugnisse zu sehen. Auf diesem Standpunkt, dass in Art. 7. Ziff. 2. A. R. V. keine Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen zu erblicken ist, stehen ausser Laband noch Otto Mayer (a. a. O.), Seydel und Schoen. Den entgegengesetzten Standpunkt vertritt ausser Arndt (a. a. O.) vor allem Meyer-Anschütz [6]).

Wenn wir den Standpunkt des Reichsgerichtes zu dieser Streitfrage untersuchen, so finden wir, dass es in ständiger Rechtssprechung auf Grund des Art. 7 Ziff. 2 ARV. erlassene Rechtsverordnungen nicht für rechtsgiltig erachtete. Die wichtigste Entscheidung in dieser Frage ist die in R.-G.-Z. Band 40 S. 63, im selben Sinn ergingen eine Reihe weiterer Entscheidungen, so Band 76, S. 19; 81, S. 311 und andere. Das preussische Oberverwaltungsgericht vertrat als Rechtsmittelinstanz im preussischen Staatssteuersachen und bei den Gesetzen über den Wehrbeitrag und die Besitzsteuern von 1913 auch in Reichssteuersachen zwar in einheitlicher Rechtssprechung den Standpunkt, dass Ausführungsverordnungen nur dann ungültig sind, wenn und soweit sie dem Gesetz widersprechen, dass sie also mit anderen Worten wohl Rechsquelle, wenigstens sekundären Grades sein können, so in Band 16, S. 132, Band 18, S. 105 der Entscheidungen des Pr. O. V. G, die sich beliebig vermehren lassen. Dagegen ist in der Frage, ob auch auf Grund von Art. 7 Ziff. 2 ARV. Rechtsverordnungen erlassen werden können eine einheitliche Rechtssprechung nicht zu erkennen.

Was nun die Stellungnahme des Reichsfinanzhofes angeht, so verneint er in der wichtigen Entscheidung Bd. 10, S. 272 die Frage, ob auf Grund des Art. 7 Ziff. 2 a. R. V. Rechtsverordnungen erlassen werden können, indem er sagt: „Wenn es dort heisst: der Bundesrat beschliesst über die zur Ausführung der Reichsgesetze erforderlichen allgemeinen Verwaltungsvorschriften und Einrichtungen, sofern nicht durch Reichsgesetz etwas anderes bestimmt ist, so ist hier deutlich hervorgehoben, dass nur Verwaltungsverordnungen vom Bundesrat erlassen werden dürfen, also Anordnungen, die das Verhalten der Behörde in der Ausführung regeln, den Steuerpflichtigen aber keine Rechtsansprüche gewähren, oder Verpflichtungen begründen . . . .“

[6]) M. A. a. a. O. S. 673, Anmerkung 13.

§ 5.

Stellungsnahme der geltenden Reichsverfassung zum Rechtsverordnungsrecht.

Wenn wir nun zum geltenden Recht übergehen, so finden wir, dass die Reichsverfassung von 1919 ebensowenig wie frühere Verfassungen das Verordnungsrecht ausführlich regelt. Nur gelegentlich der Aufzählung der Zuständigkeiten der Regierung wird auch ihre Befugnis, Verordnungen zu erlassen, erwähnt. Die R. V. geht zwar offensichtlich von der Unterscheidung zwischen Verwaltungs- und Rechtsverordnungen aus, wenn sie auch nur die Verwaltungsverordnungen erwähnt. Dagegen ist die Frage in welchem Umfang der Gesetzgeber überhaupt Ermächtigungen zum Erlass von Rechtsverordnungen erteilen kann, nicht berührt; sie ist daher, ebenso wie nach früherem Recht aus allgemeinen Erwägungen zu beantworten.

Fest steht jedenfalls, dass die Reichsverfassung es ablehnte, ein allgemeines Rechtsverordnungsrecht zu erlassen und auf dem Standpunkt steht, dass die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen stets nur für den einzelnen Fall durch einfaches Gesetz erteilt werden kann. Damit hat der Verfassungsgesetzgeber auch die Schaffung eines allgemeinen Rechtsverordnungsrechts durch einfaches Gesetz für unzulässig erklärt, und nur zugegeben, das sachlich begrenzte Rechtsverordnungsrechte durch einfaches Reichsgesetz begründet werden können. An diese Schranke hat sich auch der Gesetzgeber gehalten, als er bei der umfassenden Delegation einer Normsetzungsgewalt in den Ermächtigungsgesetzen vom Oktober und Dezember 1923 den Erfordernissen einer Verfassungsänderung genügte. Das ist aber auch die einzige Schranke, die dem Gesetzgeber bei der Erteilung von Verordnungsdelegationen gezogen ist. Triepel [1]) und mit ihm der deutsche Juristentag, der seine Ansicht billigte, sind allerdings der Auffassung, dass dem Gesetzgeber für die Begründung von Rechtsverordnungsrechten irgendwelche allgemeinere Schranken gezogen sein müssten, als die herrschende Theorie sie anerkennt. Nach ihm kann eine Ermächtigung zur Erlassung von Rechtsverordnungen nur aus einer besonderen gesetzlichen Vorschrift hergeleitet werden und das Gesetz kann die Ermächtigung nur im Dienste begrenzter Zwecke für ein bestimmtes Lebensverhältnis erteilen. Doch dürfte es nicht möglich sein, diesen sehr theoretisch gehaltenen Satz für die Praxis anwendbar zu machen. Be-

[1]) Triepel, Drucksachen d. 32. d. Juristentags S. 54.

gründet wird der Grundsatz von Triepel zunächst mit der Behauptung, ein Staatsorgan, dem die Verfassung eine Zuständigkeit zuweise, sei im Zweifel gehalten, diese selbst auszuüben, woraus er den Schluss zieht, dass der Reichstag, dem die Verfassung das Recht zur Gesetzgebung überträgt, gehalten sei, selbst die Rechtssetzung vorzunehmen. Diese Argumentation geht jedoch fehl; denn nirgends sagt die Reichsverfassung, dass alle Rechtsnormen, zu deren Erlass der Reichstag berufen ist, in formellen Gesetzen angeordnet werden müssten. Wenn Triepel weiterhin sagt, durch die Schaffung von Rechtsnormen werden die Reichsorgane, welche ausser dem Reichstag an der Gesetzgebung in der Weise beteiligt sind, dass sie hemmend eingreifen können, an der Ausübung ihrer Befugnisse gehindert werden, ist zwar richtig, dass sie das Inkrafttreten derartiger Verordnungen nicht hindern können. Aber die Stimmberechtigten haben es doch in der Hand, durch Einbringung eines Gesetzes die Verordnungen wieder aufzuheben. Im Uebrigen berechtigt dieser Umstand nicht dazu, dem Gesetzgeber die Befugnis Rechtsverordnungsrechte zu schaffen, ganz oder teilweise abzusprechen, wenn die R. V. nachweislich davon ausgeht, dass ihm dieses Recht zusteht. Auf demselben ablehnenden Standpunkte dieses zu weit gehenden Leitsatzes Triepels stehen auch Schoen [2]) und Becker [3]).

§ 6.

Inhalt der Ermächtigung des Art. 77 Reichsverfassung.

Die gesetzliche Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen kann in der Verfassung selbst erteilt sein; man spricht dann von verfassungsmässigen Verordnungen. Oder die Ermächtigung kann in einem einfachen Gesetz erfolgen („delegierte Verordnung"). Verfassungsmässige Rechtsverordnungen sind gewöhnlich allgemeiner Natur und beziehen sich auf bestimmte Gruppen von Verordnungen, wie Notverordnungen, besonders aber Ausführungsverordnungen. Die Reichsverfassung erteilt die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen an vier Stellen: in Art. 48, 91, 176 und 179/II. Weitere Ermächtigungen hat sie n i c h t erteilt. Rechtsverordnungen, die sich nicht auf eine dieser Bestimmungen stützen können, bedürfen deshalb stets einer besonderen

[2]) Schoen Paul: Das Verordnungsrecht und die neuen Verfassungen i. Arch. f. öff. Recht n. F. Band VI, S. 134.
[3]) Becker Enno: Die Reichsabgabenordnung, Berlin 1925, 4. Auflage, Anm. zu § 2.

gesetzlichen Ermächtigung. Besonders ist eine solche auch stets erforderlich zum Erlass von Rechtsverordnungen zum Zwecke der Ausführung von Gesetzen, d. h. für Ausführungsverordnungen. Solche können vor allem nie auf Grund des Art. 77 R. V. erlassen werden. War es schon bestritten, ob Art. 7, Ziffer 2, der alten R. V., dem Art. 77 der neuen R. V. fast wortwörtlich nachgebildet ist, die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen in sich enthalte, so steht nach der Entstehungsgeschichte des Art. 77 fest, dass der Verfassungsgesetzgeber mit ihm nur die Ermächtigung zu Verwaltungsverordnungen geben wollte. Von verschiedenen Seiten wurde zwar die Aufnahme einer allgemeinen Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen in die R. V. verlangt. Schon der Entwurf 3 zur Reichsverfassung, aus dessen Art. 13 und 27/1 der Art. 77 gebildet wurde, versuchte in Art. 27/1 ein allgemeines Rechtsverordnungsrecht zu schaffen. Unter dem in ihm enthaltenen Ausdruck „Ausführungsverordnungen" wollte die Reichsregierung nach der Erklärung des Reichsministers Dr. Preuss im Verfassungsausschuss (Prot. 167, 168) nicht nur Verwaltungsverordnungen, sondern auch Rechtsverordnungen verstanden wissen. Der Verfassungsausschuss verwarf dies jedoch und stellte sich auf den Standpunkt, dass der Erlass von Rechtsverordnungen auch zum Zweck der Ausführung von Gesetzen nur auf Grund besonderer gesetzlicher Ermächtigung zulässig sei (Prot. S. 169) und dass es nicht angehe, der Reichsregierung eine solche Ermächtigung ganz allgemein zu erteilen. Schließlich wurde ein Antrag Koch-Katzenstein (Prot. S. 170.), der das Ausführungsverordnungsrecht ausdrücklich auf den Erlass von Verwaltungsverordnungen beschränkte, angenommen unter Ablehnung eines gegenteiligen Antrages (Prot. S. 169). Aus dieser kurz skizzierten Entstehungsgeschichte, deren nähere Einzelheiten wir bei Anschütz [1]) finden, ergibt sich: die schon im alten Recht bestrittene Meinung, wonach die Regierung zur Ausführung von Gesetzen ohne besondere gesetzliche Ermächtigung nicht nur Verwaltungs- sondern auch Rechtsverordnungen erlassen durfte, lässt sich für das neue Reichsrecht nicht mehr aufrecht erhalten. Die auf Grund des Art. 77 R. V. ergehenden „Verwaltungsvorschriften" müssen sich deshalb im Rahmen des von der Wissenschaft entwickelten und festgestellten Begriffes der Verwaltungsverordnung halten. Diese Meinung wird heute wohl kaum mehr bestritten sondern einhellig als richtig anerkannt, so von Schoen [2])

[1]) Anschütz, die Verfassung d. d. Reiches, 6. Auflage, Berlin 1927. Anm. z. Art. 77.

[2]) Schoen Paul, das Verordnungsrecht und die neuen Verfassungen. Arch. f. ö. R. n. F. VI, S. 133.

Stier-Somlo[3]) Jacobi[4]) Hatschek[5]). Auch der Reichsfinanzhof tritt ihr in dem Urteil Band 14, S. 212 bei, begründet sie allerdings damit, dass schon Art. 7, Ziffer 2, a. R. V. keine Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen enthalten habe und dass für den ihm nachgebildeten Art. 77 neue R. V. das Gleiche zu gelten habe. Hensel[6]) will nun ein engumgrenztes selbständiges Rechtsverordnungsrecht der Reichsregierung aus deren allgemeiner Aufgabe herleiten, jedes Gesetz (auch das lückenhafte) zur Ausführung zu bringen. Dieser Ansicht kann jedoch nicht beigetreten werden: Dadurch, dass die Reichsverfassung über den Erlass von Rechtsverordnungen keine allgemeinen Bestimmungen getroffen hat, hat sie stillschweigend ausgesprochen, dass die Befugnis zu deren Erlass anderen Organen, als dem Gesetzgebenden — dem Reichstag nämlich — nur kraft ausdrücklicher Uebertragung zusteht. Es hat deshalb der Reichsgesetzgeber selbst von Fall zu Fall zu entscheiden, ob zu einem Gesetz noch eine Ausführungsverordnung, die Rechtsvorschriften enthält, erlassen werden darf oder nicht. Sieht er in einem Gesetz den Erlass einer Ausführungsverordnung nicht vor und stellt sich später das Bedürfnis nach einem solchen heraus, so muss eben ein besonderes Ermächtigungsgesetz ergehen.

Praktisch hat jedoch die Ermächtigung des Art. 77 R. V. besonders für Steuergesetze fast keine Bedeutung, weil diese selbst fast ausnahmslos eine Reihe besonderer Ermächtigungen bringen.

§ 7.

Die Sonderermächtigungen in den einzelnen Steuergesetzen.

Ausgehend von dem Gedanken, dass bei Feststellung der Steuerpflicht den auch territorial verschiedenen wirtschaftlichen Verhältnissen weitgehendst Rechnung zu tragen sei und dass die Steuergesetze viel zu ausführlich sein müssten, wenn sie alle Fälle des vielgestaltigen Lebens selbst bis ins Kleinste regeln wollten, hat sich der Gesetzgeber oft begnügt, im Gesetz selbst nur Grundlinien fest zu legen, und hat durch weitgehende Ermächtigung für Anpassung des Gesetzes an

[3]) Stier-Somlo, Reichs- und Landesstaatsrecht, Bd. 1, S. 336.
[4]) Jakobi, Rechtsstaat und Verordnungsrecht, Arch. f. ö. R. 39, S. 273.
[5]) Hatschek, Deutsches und preussisches Staatsrecht, 2. S. 114, 120.
[6]) Hensel Albert, aus der Praxis des Staatsrechtes, Arch. ö. R. n. F. 6. S. 333.

die verschieden gearteten Verhältnisse und für dessen praktische, möglichst reibungslose Anwendbarkeit überhaupt Sorge getragen.

Zunächst hat er in verschiedenen Steuergesetzen Ermächtigung zum Erlass von solchen gesetzergänzenden Verordnungen erteilt, die innerhalb eines beschränkten, ihnen offen gelassenen Gebietes Normen mit Rechtskraft aufstellen, sich also nicht wie eine Art von Verwaltungsverordnungen darauf beschränken, das, was im Gesetz selbst schon steht, zu verdeutlichen. Sie dürfen im Allgemeinen dem Gesetz nicht widersprechen, es kann aber ein anderes ausdrücklich vorgesehen sein. Gerade diese Art von Verordnungen spielt in der Steuergesetzgebung eine überragende Rolle. Sie sind es in erster Linie, durch die der Notwendigkeit immer grösserer Spezialisierung und zugleich einer gewissen Beweglichkeit der steuerlichen Vorschriften Rechnung getragen wird. Verordnungen dieser Art lassen sich in den meisten Steuergesetzen in beliebiger Anzahl anführen. Dass in ihnen die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsvorschriften liegt, wird heute allgemein anerkannt [1]). So ermächtigt § 7/1 Satz 2 des Körperschaftssteuergesetzes den Reichsminister der Finanzen, mit Zustimmung des Reichsrates, weitere Betriebe und Verwaltungen, als die im Satz 1 genannten als körperschaftsteuerfreie Versorgungsbetriebe im Sinne des § 2 Nr. 3 B zu erklären und nach Abs. 2 kann er, gleichfalls mit Zustimmung des R.-Rts. „n ä h e r e B e s t i m m u n g e n“ über die Abgrenzung der nach § 2 Nr. 3 steuerpflichtigen Betriebe und Verwaltungen erlassen. Es lässt sich wohl kaum bestreiten, dass auf Grund beider Ermächtigungen Rechtsverordnungen erlassen werden können, denn sonst wäre nicht einzusehen, weshalb die Ermächtigung durch Gesetz erteilt worden ist. Ein weiterer typischer Fall ist § 9 Nr. 7 des Körperschafts.-St.-G., wonach der Reichsfinanzminister mit Zustimmung des R.-Rts. „näherer Bestimmungen“ über die Voraussetzungen treffen kann, unter denen eine Personenvereinigung ein Zweckvermögen oder ein Zweck als gemeinnützig oder mildtätig im Sinne des § 9 Nr. 7 anzusehen ist. Hier ist das Ziel der Ermächtigung offenbar, der verwirrenden Unsicherheit vorzubeugen, die unfehlbar entstehen müsste, wenn diese Begriffe von verschiedenen Stellen — der Reichsfinanzhof kommt ja erst spät und nur in einzelnen Fällen zur Entscheidung — verschieden ausgelegt würden. Es ergibt

[1]) Hensel: Steuerrecht, Berlin 1927; Becker Enno: Zur rechtlichen Bedeutung der Begriffe: Ausführungsbestimmung, Durchführungsbestimmung, Richtlinien, Durchschnittsätze, Grundsätze, nähere Bestimmungen in „Steuer und Wirtschaft“ Bd. V. 1926, S. 242.

sich also, dass diese „Bestimmungen" Rechtsnormen sein müssen, die auch die Steuergerichte binden. Der ausserordentlich wichtige § 46 d. Eink.-St.-G. sieht Durchschnittsätze für das Einkommen oder für die Ermittlungsgrundlagen des Einkommens als Hilfsmittel für die Besteuerung durch den Reichsfinanzminister vor. Sie sind, wie das Gesetz sagt, der Feststellung des Einkommen zu Grunde zu legen, es sei denn, dass der Steuerpflichtige, in seiner Steuererklärung abweichende Angaben macht und sie beweist oder so belegt, dass eine von den Durchschnittsätzen abweichende Schätzung geboten ist. Hier geht klar aus den Wortlaut des Reichsbewertungsgesetzes selbst hervor, dass es sich nur um Rechtsverordnungen handeln kann. § 41 2 ermächtigt den R.-F.-M. „Grundsätze" für die Bewertung von Gattungen von Aktien aufzustellen, und nach § 44 2 kann er für die Bewertung von Gegenständen, deren Erhaltung für die Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse ist, „besondere Bestimmungen" treffen. Von den „Grundsätzen" gemäss § 41/II sagt das Gesetz ausdrücklich, dass die Werte, die sich nach diesen Grundsätzen für die Aktien ergeben, als Steuerkurswerte im Sinne des § 33 gelten, also rechtsverbindliche Kraft haben, d. h. Rechtsverordnungen sein sollen. Auch bei den „besonderen Bestimmungen" des § 44 kann es nicht anders sein: denn wenn sich die Finanzgerichte an diese Bestimmungen nicht zu halten bräuchten, und sie, weil sie nicht rechtsverbindlich sind, nicht anwenden dürften, wäre die ganze Vorschrift zwecklos. Nach § 48 Eink.-St.-G. kann der Reichsminister d. F. mit Zustimmung des R.-Rts. „Richtlinien" darüber erlassen, was für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen als inländisches Einkommen zu gelten habe. Auch hier ist aus dem Zweck der Vorschrift zu ersehen, dass sie die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen gibt. Als Fall einer besonders ermächtigten Verordnung, die das Gesetz abändern kann, sei erwähnt § 16 d. Ums.-St.-G., die den Reichsrat zur Abänderung der Luxussteuerliste ermächtigt. Auf Grund all dieser Ermächtigungen wurden auch tatsächlich Verordnungen mit Rechtsnormcharakter erlassen.[2]) Diese ganz verschiedenartigen, ihren Inhalt durchaus nicht klar bezeichnenden Begriffe Richtlinien, Durchschnittsätze, Grundsätze, Bestimmungen, die alle, wie wir gesehen haben, die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen in sich enthalten, haben von jeher viel Verwirrung im Verordnungsrecht verursacht. Zum Teil rührt diese buntfarbige

[2]) Vgl. §§ 1—17 Durchf.-V.-O. z. Körp.-St.-G. § 52 Durchf.-B. z. Reichs.-Bew.-Ges.

Terminologie von der Manigfaltigkeit der Verwaltungstradition in den deutschen Ländern her, zum Teil davon, dass auf diesem Gebiet die Wissenschaft die notwendige klärende Vorarbeit noch nicht geleistet hat. In manchen Fällen hat man auch den Eindruck, dass die erlassenden Stellen sich über den Charakter einer geplanten Regelung selbst nicht recht klar sind, und dass sie deshalb der Regelung eine nicht ganz eindeutige Bezeichnung geben, um möglichst wenig Angriffspunkte zu bieten. So heißt es in der Mitteilung über die Veröffentlichung von Rechtsverordnungen (R.-G.-Bl. S. 1236 von 1923): „Das Reichsministerialblatt dient weiterhin der Bekanntgabe von Ausführungsverordnungen und Verwaltungsanordnungen". Warum hier die Ausführungsverordnungen eigens angeführt werden, wenn sie doch nach der Ansicht der Reichsregierung auch nur Verwaltungsverordnungen sein sollen, ist nicht ersichtlich. Ausser Gebrauch gekommen ist zum Glück im neuen Steuerrecht die Bezeichnung „Bekanntmachung", unter welcher der Bundesrat echte Rechtsverordnungen erliess.

Aber auch diese vielen Sonderermächtigungen genügten für reibungslose Anwendung der Gesetze noch nicht; deshalb brachten neben ihnen die vorrevolutionären Steuergesetze vielfach die Ermächtigung zu Ausführungsverordnungen mit der Formel: die Ausführungsbestimmungen zu diesem Gesetz erlässt der Bundesrat. Wie wir gesehen haben, herrschte über die Rechtsnatur dieser Ermächtigung Streit. Soweit eine solche Ermächtigung fehlte, mussten die Ausführungsbestimmungen auf Artikel 7 Ziffer 2, a. R. V. gegründet werden. Bei den neuen Steuergesetzen ist die Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsverordnungen zur Regel geworden, die übliche Formel lautet jetzt: die Ausführungsbestimmungen zu diesem Gesetz erlässt der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats. Im Laufe der Entwicklung erschienen statt der Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsbestimmungen solche zu Durchführungsbestimmungen; so bestimmt in der II. Steuernotverordnung Art. 19 § 6: Der Reichsfinanzminister wird ermächtigt, Durchführungsbestimmungen zu diesen Verordnungen zu erlassen. Die neuen Steuergesetze enthalten teils die Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsverordnungen, so das Eink.-St.-G. § 116, Körperschafts.-St.-G. § 31, Erbschafts.-St.-G. § 44, teils die ermächtigen sie den Reichsminister d. F. mit Zustimmung des R.-Rts. die zur Durchführung des Gesetzes erforderlichen Bestimmungen zu erlassen, so Verm.-St.-G. § 25, St.-Ueberl.-Ges. § 34, Wein-St.-Ges. § 14, und vor allem Reichsbewertungs-Gesetz § 86/II.

Die Rechtsnatur der Ausführungsverordnungen.

§ 8.

Der tatsächliche Inhalt der Ausführungsbestimmungen.

In den Ermächtigungen zum Erlass von Ausführungsbestimmungen und Durchf.-Bestimmungen haben wir Sondererermächtigungen, deren Inhalt durch den normalen Sinn des Wortes „Ausführungsbestimmung" gegeben ist. Dieser geht, wie noch darzulegen ist, dahin, dass er Rechtsnormen mit umfasst. Die Ausführungsverordnungen, die auf einer besonderen Ermächtigung beruhen, sind also unter die Rechtsverordnungen einzureihen und die neuerdings in Gebrauch gekommenen Durchführungsbestimmungen sind nur eine Unterart von ihnen, haben also ebenfalls sekundären, gesetzergänzenden Rechtsnormcharakter.

Wie bereits dargelegt, ist es bei der weitgehenden Spezialisierung der einzelnen Steuergesetze eine unumgängliche Forderung der Praxis, dass die Ausführungsbestimmungen mit Gesetzeskraft, also in einer auch die Verwaltungsgerichte bindenden Weise die näheren Einzelnheiten regeln können. Es haben denn auch tatsächlich die Ausführungsbestimmungen immer schon, auch im vorrevolutionären Steuerrecht, Bestimmungen enthalten, die sich rechtsatzungsmässig an die Bürger wandten. Da bei den früheren Steuern eine allgemeine das Verfahren regelnde Norm von der Art der heutigen Reichsabgabenordnung fehlte und da die einzelnen preussischen Steuergesetze, die wir im folgenden besonders heranziehen wollen, weil zu ihnen im weitgehenden Masse die Rechtsprechung des preussischen Oberverwaltungsgerichtes vorhanden ist, über das Verfahren nur verhältnismässig dürftige Bestimmungen enthielten, waren die Ausf.-Anweisungen von besonderer Bedeutung. So enthielten die Ausführungsanweisungen zum pr. Eink.-St.-G. in 25 von 96 Artikeln Bestimmungen über die Ermittlung des Einkommens, ohne welche bei der Knappheit der gesetzlichen Regelung eine Veranlagung überhaupt nicht möglich gewesen wäre. Es wird wohl kaum bestritten

werden können, dass sie schon ihrem Zweck nach Rechtsnormen enthalten mussten. So bestimmte § 8 (I. Satz 4 des preussischen Eink.-St.-G. nur, dass als Werbungskosten auch gelten sollten die regelmässigen jährlichen Absetzungen für Abnützung von Gebäuden, Maschinen usw.) Art. 4 Ziffer 1 Abs. IV der Ausführungsanweisungen führte dazu näher aus, dass nur solchen Wertminderungen Rechnung getragen werden dürfe, welche die Gebäude, Maschinen oder das Inventar durch den bestimmungsmässigen Gebrauch in regelmässigem Verlaufe der Dinge innerhalb der Veranlagung massgebenden Zeitperiode erlitten haben.

Auch in den Ausführungsanweisungen zu den ersten Reichssteuergesetzen, den Gesetzen über den Wehrbeitrag und die Besitzsteuern von 1913 finden wir eine Menge von Vorschriften, über die Ermittlung des Vermögens und über die dabei anzuwendenden Bewertungsgrundsätze. Den einfachsten Beweis dafür, dass diese Anweisungen Rechtsvorschriften waren, ergibt die Tatsache, dass die Behörden auf sie fortwährend Steuerbescheide gründeten und dass sich das preussische O.-V.-G. auch immer veranlasst sah, die Rechtsgültigkeit von Vorschriften dieser Ausführungsanweisungen zu prüfen. Es steht also fest, dass im vorrevolutionären Steuerrecht mindestens immer dann, wenn eine besondere Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsanweisungen in den einzelnen Steuergesetzen erteilt war, diese Ausführungsanweisungen auch tatsächlich Rechtsvorschriften enthielten. Was in ihnen enthalten war, konnte unmittelbare Wirkung für den Umfang der Verpflichtung des Bürgers haben, erläuterte also nicht nur das Gesetz näher, sondern war selbst Rechtsquelle, wenn auch nur zweiten Grades, insofern als es vom Gesetz in grossen Zügen bereits festgelegtes im Einzelnen näher bestimmen, detaillieren konnte. Dieser Auffassung steht auch die Ansicht des Reichsfinanzhofes [1]) nicht entgegen, wie Bühler [2]) anzunehmen scheint, sondern der R.-F.-H. bezweifelt nur, und das mit Recht, ob das preussische O.-V.-G. in Art. 7, Ziffer 2, a. R.-V. eine Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen sah.

Auch im neuen Reichssteuerrecht lässt sich der Beweis unschwer führen, dass die Ausführungsbestimmungen Rechtsnormen zum mindesten mit enthalten. Auch wenn wir diejenigen Ausführungsbestimmungen ausscheiden, die mit Rechtsverordnungen durchsetzt sind, zu denen das betreffende

[1]) Vgl. Entsch. Band 10, S. 272.

[2]) Bühler: Der zulässige Inhalt von Ausf.-Bestimmungen zum Steuergesetz nach der Rechtsprechung des preussischen O.-V.-G. und des R.-F.-H. S. 53 ff.

Gesetz auch ermächtigt (besonders in den Ausf.-B. zum U.-St.-G. hat sich dieser zu missbilligende, weil Verwirrungen und Unsicherheit bringende Brauch des Reichsfinanzministers ausgewirkt) so liefert uns doch die Rechtsprechung des R.-F.-H. in jedem Band den Beweis dafür, dass er sich zur Begründung von Entscheidungen auf die Ausführungsbestimmungen berufen muss, diesen Einfluss auf die Festsetzung der Steuerpflichten beimisst, sie also tatsächlich als Rechtsnormen behandelt.

Folgende typische Wendungen des R.-F.-H., die zeigen, dass er die Ausf.-Best. als Rechtsnormen behandelt, seien erwähnt: „Unter Uebergang in den freien Inlandsverkehr ist nach der ständigen Rechtsprechung des Senats jede räumliche Entfernung der tabaksteuerpflichtigen Erzeugnisse aus den Herstellungsräumen zu verstehen, die unter der im Gesetz oder in den Ausführungsbestimmungen vorgeschriebenen steuerlichen Ueberwachung erfolgt." (E. Band 17, S. 279.) Nach § 5 der Ausf.-Bestimmungen (zum Zuckersteuergesetz) liegt ein Uebertritt in den freien Verkehr auch vor, wenn Zucker entnommen wird, um . . . (E. Band 16 S. 294); oder „. . . diese Befreiung rechtfertigt sich deshalb, weil weinhaltige Getränke der Besteuerung nach § 47 Wein-St.-Ges. unterliegen. In der ursprünglichen Fassung der Ausf.-Bestimmungen war eine Ausnahme für Trinkbranntwein nicht gemacht. Dieser Rechtszustand wurde durch die Weinsteuer Ausführungsbestimmungen vom 4. 10. 2. geändert" . . . (E. Band 16, S. 35). Ausser in diesen wurden noch in einer ganzen Reihe von Entscheidungen des R.-Fin.-H. die Ausführungsbestimmungen als Rechtsquellen herangezogen, so in den E. Band 14 S. 39, 289; Band 15 S. 35; Band 16 S. 54, 125, 295,96; Band 17 S. 32, 279; Band 18 S. 139 und vielen anderen. Leider hat bei positiver Formulierung dieser seiner tatsächlichen Haltung der R.-Fin.-H. wie wir noch sehen werden, einen festen, einheitlichen Standpunkt bis heute noch nicht eingenommen.

Auch nach der neuerlichen Scheidung in Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen, wobei grundsätzlich nur die letzteren Rechtscharakter haben sollen, finden sich trotzdem wieder Ausführungsbestimmungen, die Pflichten der Bürger begründen, also Rechtsverordnungen sind. Vor allem bestimmen sie das Steuererklärungsformular und damit eine sehr wichtige Rechtspflicht, so die Ausführungsbestimmungen zum Eink.-St.-Ges. und zum Körp.-St.-Ges. vom 8. Mai 1926. So kommen wir zu dem Ergebnis, dass Ausführungsbestimmungen auch heute noch, wie sie das schon immer taten, Rechtsvorschriften enthalten.

§ 9.

Begründung des Rechtsnormcharakters der Ausführungsverordnungen aus ihrer natürlichen Aufgabe und aus dem Verhalten des Gesetzgebers.

Diese Auffassung wird durch das Bedürfnis der Praxis unbedingt gefordert und sie entspricht auch am besten der natürlichen Auslegung des Wortes „Ausführung" das schon Laband (a. a. O. S. 85) dahin erklärt hat, dass solche Vorschriften ausführen, d. h. inhaltlich näher bestimmen sollen, was das Gesetz mindestens angedeutet hat. Aus dieser subsidiären Natur der Ausf.-Bestimmungen folgt, dass sich ihnen der Charakter von Rechtsvorschriften nicht abstreiten lässt, dass sich diese aber im Rahmen eines vom Gesetz wenigstens in groben Strichen gegebenen Umrisses halten müssen, dass es ihnen verwehrt ist, neue Gedanken einzuführen, d. h. solche, für die aus dem Gesetze nicht einmal Richtlinien sich entnehmen lassen. Damit ist auch hinreichende Gewähr dafür geboten, dass die führende Stellung des Gesetzes gewahrt bleibt. Da nun die Ausf.-Bestimmungen den Zweck haben, den Vollzug des Gesetzes im Sinne des Gesetzgebers sicher zu stellen, so können sie nicht nur die im Gesetz in allgemeiner Fassung gegebenen Rechtsnormen, im einzelnen ausgeführt, wiederholen, sondern auch neue, die gesetzlichen Vorschriften ergänzende Rechtsnormen aufstellen, welche den Vollzug des Gesetzes im Sinne des Gesetzgebers und auf Grund der von ihm im Gesetz angegebenen Richtlinien ermöglichen. Darin ist auch die Berechtigung eingeschlossen, den Regierten Pflichten aufzulegen, die im Gesetz nicht vorgesehen sind, die aber im Interesse der Durchführung des Gesetzes geboten sind, mit anderen Worten, die Ausführungsbestimmungen können auch vom Gesetzgeber im Gesetz gelassene Lücken, deren Ergänzung notwendig ist, um es zur Durchführung zu bringen, in rechtsverbindlicher Weise ausfüllen. Selbstverständlich dürfen diese Ausführungsbestimmungen dem Gesetz in keiner Weise widersprechen oder es auf irgend eine Weise abändern. Dies ist schon aus der den Gesetzen innewohnenden sog. formellen Gesetzeskraft zu schliessen, die besagt, dass ein Gesetz, abgesehen von den Verordnungen mit Gesetzeskraft, wieder nur durch ein formelles Gesetz aufgehoben oder geändert werden kann. Die Gegnerschaft gegen den Rechtsnormcharakter der Ausführungsbestimmungen beruht sicher zum Teil darauf, dass zwischen beiden

Arten von Rechtsverordnungen nicht klar unterschieden wird und die Ablehnung gilt wohl mehr den Gesetz ändernden und den ganz Neues bringenden Rechtsvorschriften.

Immerhin herrscht in der Staatsrechtsliteratur Einigkeit darüber, dass die Ausführungsverordnungen an sich den Rechtsverordnungen zuzuzählen seien. In erster Linie ist hier Laband zu nennen, der in den bereits in (§ 4) angeführten Sätzen [1]) in überzeugender Weise für den gesetzergänzenden Rechtsnormcharakter der Ausführungsbestimmungen eintritt. Mit ihm vertraten diese Ansicht in der vorrevolutionären Literatur noch Meyer-Anschütz (a. a. O.), Dambitsch (a. a. O.) und Otto Meyer (a. a. O.). Für das geltende Recht ist zu nennen Jacobi [2]) der „das Ausführungsverordnungsrecht ganz im Gedankengang des Rechtsstaates gelegen" nennt, „indem es durch die ihm innewohnende Beschränkung auf Rechtssätze, die den Gedanken eines Gesetzes fort und zu Ende denken, hinreichend Gewähr dafür biete, dass die führende Stellung des Gesetzes gewahrt bleibt." Auch Schoen [3]) vertritt den Standpunkt vom gesetzergänzenden Rechtsnormcharakter der Ausführungsbestimmungen, „die auch Normen aufstellen können und deren (der Bürger) durch das auszuführende Gesetz gefordertes Verhalten näher bestimmen."

Für die Lehre des vorrevolutionären Staatsrechtes bestand jedoch in viel geringerem Mass Veranlassung sich mit dem Verordnungsrecht zu befassen, wie diese durch die Entwicklung der Verordnungspraxis durch den Gesetzgeber heute notwendig geworden ist. Wir finden deshalb bei Laband ebensowenig wie bei Gg. Meier eine Aeusserung darüber, ob Ausführungsbestimmungen neben der Ausfüllung von Richtlinien und von Grundzügen auch positiv Neues bringen dürfen, das dem Gesetz zwar nicht widerspricht, aber von ihm absichtlich oder unabsichtlich gelassene Lücken ausfüllt. Labands Erklärung der Natur von Ausführungsbestimmungen scheint soweit nicht zu gehen.

Dagegen bekennt sich die heutige Lehre, soweit sie natürlich den Rechtsnormcharakter der Ansführungsbestimmungen nicht schlechthin ablehnt, in der überwiegenden Anzahl ausdrücklich zu der Ansicht, dass die Ausführungsbestimmungen auch Lücken des Gesetzes in rechtsverbindlicher Weise ausfüllen können. Schon Schoen sagt (a. a. O.):

[1]) Laband, a. a. O. S. 85.
[2]) Jacobi, das Verordnungsrecht im Reich seit November 1918 im Arch. f. ö. R. Band 39, S. 273 ff.
[3]) Schoen: Handbuch d. Politik, Band 1, S. 248.

„Die Ausführungsverordnung muss jedoch, wenn sie ihre Aufgabe wirklich erfüllen soll, alles bestimmen dürfen, was die Realisierung des im Gesetz herrschenden Willens fördert und sichert, also auch Pflichten den Regierten auflegen können, die im Gesetz nicht vorgesehen sind, aber doch im Interesse der gesicherten Durchführung des Gesetzes geboten sind." Es kann wohl nicht anders angenommen werden, als dass unter den im Gesetz nicht vorgesehenen Pflichten auch im Gesetz gelassene Lücken zu verstehen sind. Auch Bühler [4]) spricht seine Meinung positiv dahin aus, dass Verordnungen des Reichsfinanzministers zur Lückenausfüllung als Ausführungs- oder als Durchführungsbestimmungen auf Grund der gewöhnlichen Ermächtigung (zu Ausführungs- bezw. Durchführungsverordnungen am Schluss der einzelnen Gesetze) ergehen können. Hensel [5]) stellt sich ebenso auf diesen Standpunkt, wenn er sagt: „Stellt sich heraus, dass die Ausführung eines Gesetzes ohne Ausfüllung einer vom Gesetzgeber unabsichtlich gelassenen Lücke unmöglich ist, so muss man den mit der Ausführung betrauten Minister für befugt erachten, diese Lücke nach seinem Ermessen im Sinne (aber nicht im Rahmen) des Gesetzes auszufüllen, und zwar mit allgemeiner, insbesondere auch für den Steuerpflichtigen und für die Steuergerichte bindender Kraft. Dagegen geht Hensel fehl aus der allgemeinen staatsrechtlichen Stellung des Ministers und aus Art. 77 in Verbindung mit Art. 56/II eine Pflicht herleiten zu wollen, jedes vom Reichstag beschlossene und vom Reichspräsidenten verkündete Gesetz zur Ausführung zu bringen, gleichgültig, ob es in sich geschlossen sei, oder ob es Lücken enthalte; denn die staatsrechtliche Stellung eines Ministers hat mit der Normsetzung nichts zu tun, auch nicht mit der durch lückenausfüllende Verordnungen, ausser er ist dazu ermächtigt, denn er ist nicht Organ der Gesetzgebung, sondern der Verwaltung Aus Art. 77 vollends ist, wie bereits dargelegt, nur auf ein Recht, bezw. in Verbindung mit Art. 56 Satz 1 auf eine Pflicht zum Erlass von Verwaltungsanordnungen zu schliessen. Es geht auch nicht an, wie Hensel zu behaupten, durch die Verabschiedung eines Gesetzes habe der Reichstag seine Arbeit in dieser Materie derart abgeschlossen, dass es dem Minister nicht freistehe, sich nochmal an ihn zu wenden, wenn er lückenhaft gearbeitet hat und daraus die Befugnis zum Erlass einer lückenausfüllenden Rechtsverordnung abzuleiten.

[4]) Lehrbuch d. Steuerrechtes, Band 1, S. 43 Anm.
[5]) Hensel: Staatsrechtl. Fragen in den Entscheidungen und Gutachten d. R.-Fin.-H.

Es ist vielmehr so, dass das Gesetz, wenn es die Ermächtigung zum Erlass von Ausführungs- oder Durchführungbestimmungen gibt, selbst mit der Möglichkeit rechnet, dass es lückenhaft ist, und dass es dann durch diese Ausführungsbzw. Durchführungsbetimmungen die Lücken ergänzt wissen will. Hat jedoch ein Gesetz keine solche Ermächtigung gegeben, und es stellt sich dann trotzdem als lückenhaft heraus, so ist seine Durchführung nur denkbar, wenn der Gesetzgeber entweder selbst die Lücken ergänzt oder wenn er Verwaltungsorganen die Ermächtigung hiezu erteilt. Warum es dem Minister nicht freistehen soll sich an den Reichstag zu wenden, wie Hensel meint, wenn er lückenhaft gearbeitet hat, ist überhaupt nicht zu ersehen. Becker [6]) ist zwar auch der Ansicht, dass ein Gesetz, das zu Durchführungsbestimmungen ermächtigt, selbst damit rechnet, dass es nur mit ergänzenden Rechtsnormen anwendbar ist, und dass diese Lücken auf die im Gesetze vorgesehene Weise, d. h. durch die Verordnungen, zu denen es ermächtigt, geschlossen werden sollen. Da er aber den Ausführungsbestimmungen überhaupt den Rechtsnormcharakter grundsätzlich abspricht, gibt er die Fähigkeit der Lückenausfüllung nur den Durchführungsbestimmungen. Anderer Ansicht ist anscheinend Strutz [7]), der weder den Ausführungsnoch den Durchführungsbestimmungen mangels gesetzlicher Ermächtigung (allerdings ist nicht klar gemacht, ob allgemeine oder besondere gemeint ist) die Befähigung einräumen will, Lücken im Gesetz in rechtsverbindlicher Weise auszufüllen. Er meint vielmehr, dass diese Aufgabe dem R.-Fin.-H. zustehe. Diese Ansicht ist jedoch abwegig; denn dem R.-Fin.-H. ist keinerlei Rechtsetzungsgewalt übertragen und seine Entscheidungen können deshalb nur für den Einzelfall binden.

Obwohl nun Laband und diejenigen, die ihm folgten, Ausführungsbestimmungen zwar grundsätzlich zu den Rechtsverordnungen zählten, sahen sie nicht nur in der Ermächtigung des Art. 7 Ziff. 2 a. R.-V. keine solche zum Erlass von Rechtsverordnungen, sondern sahen auch in den Worten: „Die Ausführungsbestimmungen zu diesem Gesetz erlässt der Bundesrat" nur die Ermächtigung zum Erlass von Verwaltungsanweisungen. Sie haben nicht erkannt, dass der Gesetzgeber in seiner Praxis Unterschied zwischen Gesetzen, die er nicht für ergänzungsbedürftig hielt, in denen er deshalb keine Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsbe-

[6]) Becker: Zur rechtlichen Bedeutung der Begriffe Ausf.-Bestimmungen, Durchf.-B. usw. in Steuer und Wirtschaft Band IV, S. 245.
[7]) Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechts, S. 156, Anm.

stimmungen gab, und zwischen solchen Gesetzen, die er selbst für lückenhaft erachtete und die deshalb die Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsbestimmungen enthielten. Es ist den Anhängern dieser Ansicht nicht gelungen, sich mit dem in der Gesetzgebung mit der Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der damit gebotenen Spezialisierung allmählich auftauchenden neuen und befremdenden Gebilde vertraut zu machen, dass nämlich einem einzelnen Verwaltungsorgan übertragen wird, nach seinem Ermessen zur Ausführung eines sich selbst als ergänzungsbedürftig bezeichnenden Gesetzes Rechtsverordnungen zu erlassen, die sich trotzdem dem Gedanken des Rechtsstaates sehr wohl anzupassen vermögen.

Die vorrevolutionären Reichsgesetze überhaupt und auch die Steuergesetze verfolgten in dieser Beziehung keine einheitliche Praxis. In den Gesetzen über die Verbrauchssteuern und im Reichsstempelgesetz war eine Sonderermächtigung zum Erlass von Ausführungsbestimmungen nicht gegeben, dagegen fanden sich solche in den Gesetzen über den Wehrbeitrag und über die Besitzsteuern von 1913. Wenn nun Laband die Ausführungsverordnungen zu den Rechtsverordnungen zählt, und wenn die letzteren Gesetze selbst die Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsbestimmungen erteilten, dann liegt doch eigentlich kein Hindernis vor, diese Ermächtigung dahin zu verstehen, dass sie, weitergehend wie Art. 7, Ziffer 2 a. R.-V. auch für gesetzergänzende Rechtsvorschriften gilt. Der Gesetzgeber hätte doch gar keinen Grund gehabt, in der Gesetzgebung ganz willkürlich und grundlos bald den Bundesrat zum Erlass von Ausführungsbestimmungen zu ermächtigen, bald nicht, noch dazu wo doch das gleiche Organ schon auf Grund des Art. 7 Ziff. 2 a. R.-V. diese Ermächtigung besass. Die Ermächtigung in den einzelnen Gesetzen wäre also ganz überflüssig gewesen, wenn sie sich nur auf Verwaltungsverordnungen beziehen hätte wollen. Aus der Tatsache, dass in manchen Gesetzen eine derartige Ermächtigung erteilt wurde, in anderen wieder nicht, ist vielmehr zu schliessen, dass der Gesetzgeber den Teil der Gesetze, in denen er eine solche Ermächtigung nicht erteilte für lückenfrei und in sich abgeschlossen hielt, während er die anderen selbst für ergänzungsbedürftig erachtete, so dass er die Ermächtigung zur notwendigen Ergänzung geben wollte. Ebenso lässt sich daraus, dass in diesen Ermächtigungen von „Ausführungsbestimmungen" die Rede war, nicht aber von „allgemeinen Verwaltungsvorschriften" wie in Art. 7 Ziffer 2 a. R.-V., folgern, dass der Gesetzgeber damit nicht nur seine Ausdrucksweise an die der Theorie

anpassen wollte, sondern dass er damit seine Uebereinstimmung mit der auch damals schon herrschenden Lehre zum Ausdruck bringen wollte, d. h. auch inhaltlich unter „Ausführungsbestimmungen" das Gleiche verstanden wissen wollte, was auch die herrschende Lehre darunter verstand: gesetzergänzende Rechtsverordnungen.

Laband und seine Anhänger haben diesen Weg aber nicht erkannt. Für die Vertreter der Meinung, die schon den Ausdruck „Verwaltungsvorschriften" so weit auffasste, dass auf Grund der Ermächtigung des Art. 7, Ziffer 2, Ausführungsverordnungen mit Rechtsnormcharakter erlassen werden konnten, bestand kein Anlass den Unterschied hervorzuheben. Die Anhänger der Laband'schen Auffassung haben sich sehr oft auf das Reichsgericht berufen, die dabei herangezogenen Entscheidungen beziehen sich aber ausnahmslos auf solche Gesetze, die keine Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsbestimmungen enthielten, so vor allem auf das Reichsstempelgesetz, auf dessen Gebiet sich ja die steuerrechtliche Entscheidungstätigkeit des Reichsgerichts bewegte. Das Reichsgericht spricht nun allerdings (Bd. 81, S. 311) den auf Grund von Art. 7 Ziffer 2, erlassenen Verordnungen den Rechtsnormcharakter ab. Hierin ist ihm, ebenso wie der Laband'schen Auffassung Recht zu geben. Gerade das Reichsgericht ist es aber auch, das den Unterschied zwischen der Rechtsnatur der Verordnungen auf Grund des Art. 7 Ziffer 2 und der auf Grund der allgemeinen Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsbestimmungen in den einzelnen Gesetzen zuerst erkannt hat. Es sagt nämlich (in Entscheidungen Band 87 S. 427, 430) „Ausführungsbestimmungen sind ungültig, soweit sie sich mit dem Gesetz in Widerspruch setzen, und zwar selbst dann, wenn das Gesetz den Bundesrat allgemein mit der Ausführung des Reichsstempelgesetzes beauftragt hätte. (Gesperrt gedruckt vom Verf.) . . . . Abgesehen von einem solchen Widerspruch stehen freilich die vermöge gesetzlicher Ermächtigung erteilten Ausführungsverordnungen dem Gesetze gleich. Im Reichsstempelgesetz ist aber eine solche allgemeine Ermächtigung nicht enthalten . . ." Aus diesen Ausführungen ist doch klar zu erkennen, dass das Reichsgericht die auf Grund der allgemeinen Ermächtigungen in den einzelnen Gesetzen erlassenen Verordnungen als Rechtsverordnungen erachtete.

Auch im geltenden Recht ergehen, wie bereits dargelegt, die Ausführungsbestimmungen gewöhnlich nicht auf Grund der dem Art. 7 Ziff. 2 nachgebildeten Ermächtigung

des Art. 77 R.-V., sondern auch im heutigen Recht ist meist in den einzelnen Gesetzen selbst eine Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsverordnungen vorgesehen. Damit ist der Schlüssel zu einer brauchbaren Lösung der Frage auch unter der neuen Reichsverfassung gegeben. Ebensowenig wie nach früherem Recht wäre auch heute irgend ein Grund ersichtlich, warum der Gesetzgeber in den Ermächtigungen in den einzelnen Gesetzen plötzlich den Ausdruck „Ausführungsverordnung" gebrauchen sollte für eine Verordnung, die inhaltlich dasselbe sein soll, wie die auf Grund des Art. 77 R.-V. erlassenen „allgemeinen Verwaltungsvorschriften", nämlich Verwaltungsverordnungen. Warum sollte der Gesetzgeber für blosse Verwaltungsanweisungen das Wort „Ausführungsverordnung" wählen, worunter, wie er wissen muss, in der ganzen Literatur gesetzergänzende Rechtsverordnungen verstanden werden, wo er doch in der R.-V. selbst für Verwaltungsverordnungen einen viel eindeutigeren Ausdruck „Verwaltungsvorschriften" gebraucht, wenn er nicht damit das gleiche meinte, wie die Lehre auch?

In der Literatur zum geltenden Reichsstaatsrecht ist dieser Gedanke noch viel zu wenig in seiner Bedeutung erkannt und hervorgehoben. Am entschiedensten tritt dafür Bühler [8]) ein. Auch Anschütz macht diese grundlegende Unterscheidung zwischen Verordnungen, die sich allein auf Art. 77 R.-V. stützen und zwischen solchen, die auf Grund der in vielen Gesetzen erscheinenden allgemeinen Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsverordnungen ergehen [9]). Auch Giese scheint auf diesem Standpunkt zu stehen; denn nachdem er zunächst entschieden die Meinung vertreten hat, dass Art. 77 R.-V. keine Ermächtigung zu Rechtsverordnungen enthalte, sondern dass zu diesen Sonderermächtigungen nötig seien, nennt er dann trotzdem sofort als erste Art von Rechtsverordnungen im heutigen Reichsstaatsrecht „die zum Vollzug der Reichsgesetze dienenden Ausführungsverordnungen." [10]).

Ein Teil der heutigen Lehre sieht zwar wohl ein, dass zum Vollzug der heutigen Gesetze, besonders der Steuergesetze, unbedingt eine Ermächtigung zu Rechtsverordnungen nötig ist, weil die Gesetze unmöglich alles bis ins Kleinste selbst regeln können, trotzdem wagte er es nicht, in der Ermächtigung zu Ausführungsverordnungen eine solche zu Rechtverordnungen anzunehmen, was nach dem oben dar-

[8]) Bühler: Lehrbuch des deutschen Steuerrechtes, Band 1, S. 43.
[9]) Anschütz: In d. „juristischen Wochenschrift" Jahrgang 1927, S. 427.
[10]) Giese: die Verfassung des deutschen Reiches, 5. Auflage Anm. zu Art. 77.

gelegten doch das Natürliche gewesen wäre, sondern schuf die gekünstelte Unterscheidung in Ausführungsverordnungen und Durchführungsverordnungen, wobei sie unter ersteren grundsätzlich nur Verwaltungsverordnungen, unter letzteren gesetzergänzende Rechtsverordnungen verstanden wissen wollte.

Hauptvertreter dieser Unterscheidung ist der Reichsfinanzhof. In der einschlägigen Entscheidung vom 18. Nov. 1925 (Band 18, S. 46) sagt er „. . . es ist richtig, dass die Befugnis zum Erlass von Durchführungsbestimmungen weiter ist als die zum Erlass von Ausführungsbestimmungen. Letztere dürfen grundsätzlich nur Verwaltungsvorschriften enthalten, Rechtsvorschriften nur insoweit, als das Gesetz besonders auf Ausführungsbestimmungen verweist; allerdings kann sich eine solche Verweisung aus dem Inhalt einer Vorschrift und sogar aus dem Sinn und Zweck des Gesetzes ergeben. Dagegen liegt in der Ermächtigung zu Durchführungsbestimmungen die Erklärung des Gesetzes, dass seine Vorschriften nicht als vollständig anzusehen sind und die Ausfüllung von Lücken und die genauere Abgrenzung im Gesetze nur grundsätzlich umschriebener Tatbestände nicht der Rechtsprechung, sondern in erster Linie der Stelle, der die Ermächtigung erteilt ist, zustehen soll . . .“ Zunächst ist zu dieser Ansicht zu bemerken, dass das Wort „durchführen“ kaum einen anderen Sinn hat, als „ausführen“. Dieser Anschauung ist auch Strutz [11]), der sich aber im Endergebnis trotzdem dem R.-Fin.-H. anschliesst. Der Satz vollends: „. . . Allerdings kann sich eine solche Verweisung aus dem Inhalt einer Vorschrift und sogar aus dem Sinn und Zweck eines Gesetzes ergeben“, hebt doch praktisch die Verneinung der Zulässigkeit von Rechtsvorschriften in Ausführungsbestimmungen grossenteils wieder auf, und wäre zudem infolge seiner Dehnbarkeit und Unklarheit eine Quelle grösster Verwirrung. Die Ansicht des R.-Fin.-H. kann aber schon deswegen nicht massgebend sein, weil sie, wie wir noch sehen werden, eine einheitliche Stellungsnahme in der Frage der Rechtsnatur der Ausführungsverordnungen überhaupt noch nicht erkennen lässt.

Ausser Strutz schloss sich der rechtl. Unterscheidung von Ausführungsbestimmungen und Durchführungsbestimmungen vor allem Becker, der Verfasser der Reichsabgabenordnung an. Er sagt, [12]) Ausführungsbestimmungen dürften Rechtsnormen nur enthalten, „wenn im Gesetz selber

[11]) Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechtes S. 156 Anm.
[12]) Becker: Zur rechtlichen Bedeutung usw. S. 242 ff.

(oder in einem andern Gesetz) die Erlassung von Rechtsverordnungen an bestimmten Stellen besonders vorgesehen ist. Das brauche, führt er weiter aus," nicht gerade ausdrücklich zu geschehen, aber es muss erkennbar sein, dass das Gesetz mit einer solchen Ergänzung gerechnet hat. Wenn nun aber ein Gesetz lückenhaft ist, jedoch ausser der allgemeinen Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsbestimmungen keine besondere Ermächtigung enthält, hat es dann erkennbar gemacht, dass es mit einer solchen rechtsverbindlichen Ergänzung durch die Ausführungsbestimmungen rechnete? Diese Frage muss doch wohl bejaht werden; damit ist aber die ganze, an und für sich schon gekünstelte Unterscheidung hinfällig geworden! Becker tritt (a. a. O.) für den Rechtsnormcharakter der „Richtlinien" mit der Begründung ein, dass bei Unverbindlichkeit derselben eine einzige Entscheidung eines Finanzgerichtes alles das, was zur Erziehung der Gleichmässigkeit der Besteuergesetze durch Richtlinien mühsam angestrebt wird und in ernster Arbeit aufgebaut ist, zunichte macht. Das gleiche gilt aber mutatis mutandis doch auch für alle Ausführungsbestimmungen, die zur Ergänzung lückenhafter Gesetze erlassen sind! Auch hier könnte im Falle der Unverbindlichkeit dieser Ausführungsbestimmungen für die Gerichte durch jedes Finanzgericht die Bemühung eine gleichmässige Durchführung des Gesetzes zu erzielen, vereitelt werden. Es dürfte den Anhängern dieser Anschauung schwer fallen, die Unterscheidung zwischen Ausführungsbestimmungen mit dem Charakter blosser Verwaltungsverordnungen u. zwischen Durchführungsbestimmungen mit Rechtsnormcharakter überzeugend zu begründen. Es wurde auch nirgends der Versuch hiezu gemacht, wenn man nicht die Behauptung Beckers (a. a. O.) als solchen ansieht, schon das Wort „Durchführung" ergebe, dass das Gesetz damit rechne, dass es nur mit ergänzenden Rechtsnormen anwendbar sei. Warum das Gesetz bei Gebrauch des inhaltlich den gleichen Sinn ergebenden Wortes „Ausführung" nicht vom selben Gedanken ausgehen soll, ist aber nicht zu ersehen.

Nun hat aber der Gesetzgeber an mehreren Stellen klar zum Ausdruck gebracht, dass er den Begriff „Ausführungsbestimmung" im weiteren Sinn ausgelegt wissen will. Im neuen Reichssteuerrecht haben wir eine Reihe positiv rechtlicher Gründe, die klar erkennen lassen, dass Ausführungsbestimmungen Rechtsnormen untergeordneten, gesetzergänzenden Inhalts enthalten dürfen. So enthält die Reichsabgabenordnung an zwei Stellen ganz entschiedenen Hinweis darauf, dass diese Auffassnng in ihrem Sinne liegt.

Vor allem sagt der praktisch sehr wichtige § 168 R.-A.-O. in Abs. 1 Satz 2, „Steuererklärungen seien nach Form und Inhalt so abzugeben, wie es das Finanzamt nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen vorschreibe." Tatsächlich wird auch heute noch sehr häufig das Steuererklärungsformular in Ausführungsverordnungen festgelegt. Es wird wohl von keiner Seite bestritten werden können, dass die Steuerpflichtigen sich an diese auf Grund der Ausführungsbestimmungen vorgeschriebenen Formulare zu halten haben, dass sie also echte Rechtsvorschriften sind. Auf diesen Standpunkt hat sich denn auch der R.-Fin.-H. in der Entscheidung in Band 5, S. 333 (337) gestellt.

Weiterhin schreibt § 105 R.-A.-O. vor, dass in den Ausführungsbestimmungen anzuordnen sei, welche Bedingungen die der Steueraufsicht unterliegenden Betriebe nach ihrer Eröffnung zur Sicherung der Steuer einzuhalten haben; insbesondere können die Ausführungsbestimmungen nach dem Gesetz unter anderem auch vorschreiben, dass hergestellte Erzeugnisse in bestimmter Weise gelagert, verpackt oder bezeichnet werden müssen, dass über die in den Verkehr gebrachten Erzeugnisse Buch zu führen ist usw. Niemand wird in Abrede stellen, dass mit diesen Vorschriften den Bürgern Pflichten auferlegt werden. Auch der R.-Fin.-H. gibt das zu und erklärt, in Entsch. Band 14, S. 71 auf Grund des § 194 R.-A.-V. für rechtmässig die in den Ausführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz begründete Auflage an einen Strassenhändler, ein Strassensteuerheft zu lösen.

Der § 194 R.-A.-O. lässt die Ausführungsbestimmungen das Nähere regeln über Zeitpunkt, Form und Inhalt der Anmeldung steuerpflichtiger Betriebe, ermächtigt sie also ebenfalls positiv zum Erlass echter Rechtsnormen. Ebenso kennzeichnet § 196 A.-O. die Ausführungsbestimmungen in eindeutiger Weise als Rechtsverordnungen, wenn er sie ermächtigt anzuordnen, zu welchen Zeiten in den der Steueraufsicht unterliegenden Betrieben die Nachschau stattfinden darf, und welche Befugnisse dabei den Beamten im einzelnen zustehen.

Auch Becker [13]) und der R.-Fin.-H. mussten die Rechtsverbindlichkeit der auf Grund dieser Vorschriften erlassenen Ausführungsbestimmungen einräumen. Wenn aber der Reichsfinanzhof in der bereits erwähnten Entscheidung Bd. 18 S. 46 erklärt, Ausführungsbestimmungen dürften Rechtsvorschriften nur insoweit enthalten, als das Gesetz besonders auf Aus-

[13]) Becker: a. a. O. S. 244 Anm.

führungsbestimmungen verweist, so will er damit offenbar vor allem auch die auf Grund der §§ 194—196 erlassenen Ausführungsverordnungen als Ausnahme kennzeichnen. Ebenso tut dieses ausdrücklich (a. a. O.) Becker. Eine Erklärung dafür aber, warum an diesen Stellen der Gesetzgeber eine Sonderart von Ausführungsbestimmungen schaffen wollte, und warum er nicht vielmehr seine grundsätzliche Einstellung zur Rechtsnatur der Ausführungsbestimmungen zum Ausdruck bringen wollte, sind uns beide schuldig geblieben. Der Gesetzgeber selbst hat jedenfalls in keiner Weise zum Ausdruck gebracht, dass er gerade in diese Ermächtigungen zu Ausführungsbestimmungen weiter gegangen ist, als er dies sonst tut.

§ 10.

Der Standpunkt der Rechtssprechung.

Eine weitgehende Bedeutung kommt bei Beantwortung der Frage über die Rechtsnatur der Ausführungsbestimmungen selbstverständlich den Gerichten zu, da sie nicht nur das Recht und die Pflicht haben, Gesetze auf ihre Uebereinstimmung mit der Verfassung zu prüfen, sondern auch Verordnungen in weitgehenster Weise auf ihre Uebereinstimmung mit den Gesetzen zu prüfen und einer Verordnung, die einer solchen Prüfung nicht Stand hält, die Anwendbarkeit zu versagen, mögen auch die Verwaltungsbehörden verpflichtet sein, sie als bindende Anweisungen anzusehen, und als solche zur Anwendung zu bringen.

Zunächst möge festgestellt werden, auf welche Fragen sich die Ueberprüfung von Verordnungen hauptsächlich bewegen kann. Zuerst ist jedenfalls vom Gericht zu prüfen, ob die Verordnung überhaupt etwas bestimmt, was nicht schon im Gesetz selbst enthalten ist, sei es, dass sie das Gesetz in irgend einer Richtung erweitert, sei es, dass sie Lücken ausfüllt, oder endlich dass sie wirklich im Widerspruch zum Gesetz steht. Unter den heutigen Verordnungen, hauptsächlich aber unter den Ausführungsverordnungen zu Steuergesetzen der Vorkriegszeit, in erster Linie zu preussischen Steuergesetzen, finden sich auch tatsächlich eine Reihe von Sätzen, die nur mit anderen Worten in erläuternder Weise, das Gesetz wiederholen. Des Weiteren ist vom Gericht zu prüfen, mit welchem Anspruch auf Bewertung die zu überprüfende Verordnung auftritt, d. h. ob sie als Rechtsnorm angesehen werden will, die auch für den Verwaltungsrichter zwingende Rechtssätze enthält oder ob sie lediglich Verwaltungsanordnung sein will, d. h. nur Anweisung an die untergeordneten Behörden geben will, zu deren Beach-

tung neben dem Gesetz der Richter von vorne herein nicht verpflichtet ist. Wenn die in Frage stehende Verordnung für sich die Geltung als Rechtsverordnung in Anspruch nimmt, so ergeben sich zwei weitere Fragen: In erster Linie, ob eine verfassungsmässige oder gesetzliche Ermächtigung vorhanden ist, die es der anordnenden Stelle gestattet, eine Norm dieser Art und vor allem dieses Inhalts zu erlassen; ferner, falls diese Frage bejaht wird, ob die zu prüfende Bestimmung die Schranken eingehalten hat, die ihr die Ermächtigung zog. Endlich könnte man noch fragen, ob der Gesetzgeber seinerseits ermächtigt war, eine solche Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen überhaupt zu erteilen, wenn man die sehr weitgehenden bereits erwähnten Forderungen Triepels und anderer anerkennen wollte.

Wenden wir uns nun zuerst der Rechtssprechung des Gerichtshofes zu, der für die Ueberprüfung von Verordnungen zu Steuergesetzen hauptsächlich in Frage kommt, der des Reichsfinanzhofes. Der R.-Fin.-H. steht in seiner Rechtsprechung auf dem Boden der allgemein herrschenden Lehre, die zwischen Rechtsverordnungen und Verwaltungsverordnungen unterscheidet. Allerdings tritt bei den Erkenntnissen, die sich mit dieser Unterscheidung befassen, mehr der prozessuale Gesichtspunkt in den Vordergrund, dass die Rechtsverordnungen als Rechtsnormen geeignet sind, auch den Verwaltungsrichter zu binden (weniger der materiell bedeutendere, dass sie den Untertanen Rechte verleihen und Pflichten auferlegen können), während die Verwaltungsverordnungen für den Richter unbeachtlich sind.

Wie bereits erwähnt, lehnt es der R.-Fin.-H. entschieden ab, dem Bundesrat nach der alten R.-V. ein selbstständiges Rechtsverordnungsrecht zuzuerkennen. Ebensowenig sieht er in den allgemeinen Ermächtigungen des Art. 7 Ziff. 2 a. R.-V. des Art. 77 neue R.-V. eine Grundlage, auf der Rechtsverordnungen erlassen werden können.[1]) Er steht sonach auf dem Standpunkt, dass für jede Verordnung, die mit dem Anspruch auftritt als Rechtsverordnung Beachtung zu finden, eine besondere Ermächtigung erforderlich sei. Diese Ermächtigung kann allerdings, wie oben dargelegt wurde, auch durch allgemeine Klauseln für den Einzelfall erteilt sein. Dies ist namentlich der Fall, wenn ein Steuergesetz allgemein das Recht verleiht, Ausführungsbestimmungen zu erlassen. Zur Stellungnahme des R.-F.-H.

[1]) Vgl. Entsch. d. R.-Fin.-H. Band 10 S. 272, Band 14 S. 212.

den auf Grund solcher Ermächtigungen erlassenen Ausführungsbestimmungen gegenüber lässt sich sagen, dass seine Entscheidungen in dieser Frage eine einheitliche, klare Einstellung noch nicht erkennen lassen.

In der Entschl. des II. Senats (Bd. 1, S. 200) ist ganz unbefangen die Rede von „zur Ausführung eines Gesetzes erlassenen Vorschriften, die die Natur der Rechtsverordnung in sich tragen", die aber „immer nur die Ergänzung des Gesetzes, nicht seine Auslegung zum Gegenstand haben können." Dazu bemerkt der IV. Senat Bd. 10, S. 272), es könne dahin gestellt bleiben, „ob der II. Senat damit ergänzende Rechtsvorschriften als Inhalt von Ausführungsbestimmungen auch ohne besondere Delegation grundsätzlich zulassen wollte." Die Frage aber bleibt auch weiterhin offen, was unter „besonderer Delegation" zu verstehen ist, und ob eine Ergänzung des Gesetzes mit Rechtsverordnungscharakter durch Ausführungsbestimmungen überhaupt im Rahmen der allgemeinen Delegation liegen kann. Auch die Entscheidung des II. Senats vom 3. März 1920 (Band 2, S. 162) klärt die Frage nicht, wenn sie feststellt, „den Charakter von Rechtsvorschriften könne eine Ausführungsbestimmung ausnahmsweise dann erhalten, wenn sie erlassen sei auf Grund ausdrücklicher Ermächtigung durch den Gesetzgeber zum Erlass einer Rechtsnorm. Auch in ihr bleibt die Frage ungeklärt, was unter „ausdrücklicher Ermächtigung durch den Gesetzgeber" zu verstehen sei. Wenigstens insoweit stehen die Entscheidungen des R.-Fin.-H. auf einer einheitlichen Linie, als sie immer wieder betonen, ergänzende Ausführungsbestimmungen müssten sich „im Rahmen des Gesetzes halten", „dürften nicht dem Gesetz Widersprechendes anordnen." (So E. Band V, S. 337; Band VI, S. 79). Ein positiver Schluss daraus auf die Zulässigkeit des Rechtsnormcharakters in Ausführungsbestimmungen auf Grund der allgemeinen Ermächtigungen in den Steuergesetzen lässt sich jedoch deshalb nicht ziehen, weil derartige Sätze meist dann aufgestellt werden, wenn der Nachweis erbracht werden soll, daß eine Verordnung in Wirklichkeit den Rahmen des Gesetzes überschritten habe. Dass sie in diesem Fall keinen Anspruch auf Beachtung von Seiten der Steuergerichte hat, entspricht den Grundsätzen der allgemein herrschenden Lehre. Die Möglichkeit des Rechtsinhaltes von Ausführungsbestimmungen auf Grund allgemeiner Ermächtigung wird nicht grundsätzlich abgelehnt in der Entsch. Band 14, S. 212, wo es heisst: . . „es kann dahingestellt bleiben, ob dem Reichsfinanzminister durch die Vorschrift des § 31" die Ausführungsbestimmungen

zu diesem Gesetz erlässt der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats „überhaupt die Ermächtigung erteilt ist, in den Ausführungsbestimmungen Rechtsnormen zu treffen; die Befugnis könnte höchstens nur insoweit anerkannt werden, als Lücken im Gesetz vorhanden sind, die durch Rechtsnormen auszufüllen sind, um die Durchführung des Gesetzes zu ermöglichen. Keinesfalls ist darin die Uebertragung der Befugnis zum Erlass von Rechtsnormen zu finden, die nicht nur keine Lücke im Gesetz schliessen, sondern es abändern." Aus dieser und den obenerwähnten Entscheidungen lässt sich mehr auf eine ablehnende Haltung des R.-Fin.-H. gegenüber der zeitweilig vom Reichsministerium geübten Praxis, in Ausführungsbestimmungen ganz Neues neben dem Gesetz, ja sogar das Gesetz Abänderndes zu bringen, schliessen als auf eine Ablehnung der Ausführungsbestimmungen, die nur das Gesetz ergänzen, seine Durchführung ermöglichen wollten.

Endlich sei noch hingewiesen auf die bereits oben zitierte Entscheidung Bd. 18, S. 46, aus der gerne [2]) geschlossen wird, der R.-Fin.-H. lehne grundsätzlich den Rechtsnormcharakter von Ausführungsbestimmungen ab. Wenn hier gesagt wird, Ausführungsbestimmungen „dürfen grundsätzlich nur Verwaltungsvorschriften enthalten, Rechtsvorschriften nur insoweit, als das Gesetz besonders auf Ausführungsbestimmungen verweist; allerdings kann sich eine solche Verweisung auch aus dem Inhalt einer Vorschrift und sogar aus dem Sinn und Zweck des Gesetzes ergeben," so hebt doch der letztere Satz die grundsätzliche Verneinung der Zulässigkeit von Rechtsvorschriften in Ausführungsbestimmungen praktisch grossenteils wieder auf.

Zusammenfassend lässt sich über den Standpunkt des R.-Fin.-H. in der Frage sagen: Er richtete sein Hauptaugenmerk auf solche Verordnungen, die über den Rahmen des Gesetzes hinausgingen und dieses abänderten. Von einer einheitlichen Stellungnahme in der Frage der Rechtsnatur der auf Grund der allgemeinen Ermächtigungen in den einzelnen Steuergesetzen erlassenen Ausführungsbestimmungen kann besonders mit Rücksicht auf die Entscheidungen, in denen der R.-Fin.-H. derartige Ausführungsbestimmungen als Rechtsquelle in gleicher Weise heranzieht wie das Gesetz [3]), keine Rede sein.

---

[2]) So von Becker: Zur rechtl. Bedeutung usw. in Steuer und Wirtschaft, Band V, S. 244.

[3]) Vgl. E. d. R.-F.-H. Band 14 S. 36, Band 15 S. 35, Band 17 S. 279, Band 16 S. 35, S. 294 u. a.

Zur Rechtsprechung des Reichsgerichtes übergehend, lässt sich feststellen, dass es, wie bereits erwähnt, durchwegs die Meinung ablehnte, die Bestimmung des Art. 7 Ziffer 2, a. R-V. enthielte die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen (so E. Band 76 S. 19, Band 81 S. 311, Band 87 S. 427, Band 96 S. 326 usw.). Da das Reichsgericht eine Entscheidungstätigkeit in Steuersachen nicht mehr auszuüben hat, und auch früher seine steuerrechtlichen Entscheidungen sich hauptsächlich auf das Reichsstempelgesetz beschränkten, das aber keine allgemeine Ermächtigung des Bundesrats zum Erlass von Ausführungsbestimmungen enthielt, so hatte es allerdings keine Gelegenheit, sich ausdrücklich mit der Rechtsnatur der auf Grund solcher Ermächtigungen ergangenen Ausführungsbestimmungen zu befassen. Trotzdem lässt es einmal [4]) erkennen, dass es in solchen Fällen die Sachlage ganz anders ansehen würde, wenn es sagt, Ausführungsbestimmungen seien, soweit sie dem Gesetze widersprächen, ungültig und zwar selbst dann, „wenn das Gesetz den Bundesrat allgemein mit der Ausführung des Reichsstempelgesetzes beauftragt hätte. Abgesehen von einem solchen Widerspruch stünden freilich die vermöge gesetzlicher Ermächtigung erteilten Ausführungsverordnungen dem Gesetze gleich."

Eine grosse Anzahl von steuerrechtlichen Entscheidungen, allerdings grossenteils in Bezug auf preussische Steuergesetze, aber doch auch auf Reichssteuergesetze, finden wir in den Erkenntnissen des preussischen Oberverwaltungsgerichtes. Als Organ echter Gerichtsbarkeit hatte es unbestrittenermassen ein Prüfungsrecht hinsichtlich der Gesetzmässigkeit von Ausführungsbestimmungen in preussischen Staatssteuersachen. Da ferner bei den Gesetzen über den Wehrbeitrag und die Besitzsteuern von 1913 die Veranlagung und Erhebung den Landesbehörden überlassen war mit der Folge, dass ihretwegen auch dieselben Rechtsmittel gegeben waren, wie bei den direkten Landessteuern, so haben wir auch zu dieser Materie Endscheidungen des preuss. O.-V.-G.

Feststeht jedenfalls, dass die grundsätzliche Auffassung des O.-V.-G. über den zulässigen Inhalt von Ausführungsbestimmungen dahin ging, dass Bestimmungen in ihnen stets dann — aber auch nur dann — ungültig seien, wenn sie dem Gesetz widersprächen. Es hat in ständiger Rechtsprechung die Ausführungsbestimmungen als Rechtsnormen wenigstens zweiten Grades anerkannt. Schon rein äusserlich hat es Ausführungsanweisungen, da, wo sie für die Ent-

[4]) R.-G.-Z. Band 87 S. 427, 430.

scheidung Bedeutsames enthielten, ebenso zitiert, wie das Gesetz selbst. Als beweiskräftigstes Beispiel dafür, wie aus Bestimmungen der Ausführungsanweisungen formelle Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen abgeleitet werden, sei angeführt die Entscheidung vom 26. Mai 1918 (Band 18 S. 145): „Die im § 42/1 des Eink.-St.-Ges. in der Fassung vom 19. Juni 1906 vorgeschriebene Zustellung des Veranlagungsschreibens ist nach der Zustellungsurkunde am 31. Januar 1917 „im Hofe der Fabrik" an Fr. Direktor A. bewirkt. Diese Zustellung entspricht nicht den Vorschriften in Art. 28 Ziffer 2 und 9/1 der zur Ausführung der Verordnung vom 15. November 1899, betreffend das Verwaltungszwangsverfahren wegen Beitreibung von Geldbeträgen ergangenen Anweisung vom 28. ds. Monats, die nach Art. 78/1 Abs. 1 der Ausführungsanweisungen vom 25. Juli 1906 zum Eink.-St.-Ges. für die Zustellung massgebend ist. Der Hof kann nicht als „Geschäftslokal" im Sinne des Art. 28 Ziffer 9/1 der Ausführungsvorschriften vom 28. November 1899 verstanden werden. ." Eine Entscheidung, die auf Ausführungsanweisungen materielle Rechte und Pflichten begründet, ist die bereits zitierte vom 15. März 1913, (Band 16, S. 132). Auch aus den Entscheidungen, in denen das Gericht Bestimmungen von Ausführungsanweisungen, für ungültig erklärt, lässt sich sein Standpunkt in der Frage klar erkennen. Meist wird dabei eine Wendung gebraucht wie die: Insoweit hiemit die Vorschrift der Ausführungsanweisung im Widerspruch steht, verstösst sie wider das Gesetz und ist daher unverbindlich[5]).

Auch die Ausführungsbestimmungen des Bundesrates zu den genannten drei Reichssteuergesetzen enthielten, ähnlich wie die preussischen Ausführungsanweisungen, zu den direkten Staatssteuern, viele Vorschriften über die Ermittlung des Vermögens, namentlich über die dabei anzuwendenden Bewertungsgrundsätze. Auch in den Entscheidungen zu diesen Reichssteuergesetzen finden wir, dass das O.-V.-G. den Ausführungsanweisungen gesetzergänzenden Rechtsnormcharakter zuerkennt. Allerdings fällt ein Senat einmal eine Entscheidung im entgegengesetzten Sinn, wenn er sagt (E. Bd. 18, S. 374): „Die gleiche Auslegung des Gesetzes in § 17 der Ausführungsbestimmungen des Bundesrates hat also eine neue, im Gesetz nicht vorgesehene Belastung des Steuerpflichtigen nicht eingeführt; sie hat nicht wie der Steueuerpflichtige annimmt, eine Lücke im Gesetz ausgefüllt, dieses ergänzt, also abgeändert sondern der Bundesrat hat damit kraft der hierzu im § 40 des Kriegssteuergesetzes erteilten

[5]) So in Band 16, S. 440.

Ermächtigung das Gesetz lediglich ausgeführt". Die Stellungnahme dieses Senates ist aber so vereinzelt, dass sie die Einheitlichkeit der sonst in ständiger Rechtprechung konsequent festgehaltenen Anschauung des O.-V.-G. nicht zu erschüttern vermag.

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass das preussische O.-V.-G. in der Beurteilung der Rechtsnatur von Ausführungsbestimmungen eine andere Rechtsgrundlage hatte, wie etwa das Reichsgericht; denn die Ausführungsbestimmungen zu den preussischen Steuergesetzen ergingen auf Grund des Art. 45 preuss. Verfassung und in den erwähnten Reichssteuergesetzen war die Ermächtigung zum Erlass von Ausführungsbestimmungen ausdrücklich gegeben. In bezug auf Art. 45 der alten preussischen Verfassung ging die allgemein herrschende Lehre dahin, dass er die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen enthalte — auch Laband (a. a. O. S. 89) war dieser Ansicht — und dass die Ermächtigungen in den einzelnen Steuergesetzen den gleichen rechtlichen Inhalt haben können, wurde oben dargelegt. Es ist also nicht so, wie Bühler[6]) annimmt, dass sich aus den Entscheidungen des preussischen O.-V.-G. die Anschauung herauslesen liesse, auf Grund des Art. 7 Ziffer 2, a. R.-V. könnten Ausführungsverordnungen mit Rechtsnormcharakter erlassen werden.

[6]) Bühler: Der zulässige Inhalt von Ausführungsbestimmungen usw.

Die Rechtsnatur der Durchführungsverordnungen.

§ 11.

Begründung ihres Rechtsnormcharakters aus ihrer Eigenschaft als Unterart der Ausführungsverordnungen.

Die neuere Praxis der Reichsregierung insbesondere des Reichsministers der Finanzen, scheint namentlich seit August 1925, der Rechtsanschauung des R.-F.-H. folgend, dahin zu gehen Rechtsvorschriften in erster Linie in Durchführungsbestimmungen zu bringen, in Ausführungsbestimmungen dagegen nur Verwaltungsanweisungen und auf besonderer

Ermächtigung beruhende Rechtsnormen. Wie bereits ausgeführt wurde, trifft es aber in Wirklichkeit keineswegs zu, dass die neuen Ausführungsbestimmungen nur Verwaltungsanweisungen enthalten. Nur insoweit lässt sich ein Unterschied erkennen als Ausführungsbestimmungen gewöhnlich nur Rechtsvorschriften von untergeordneter Bedeutung bringen, während die in den Durchführungsbestimmungen enthaltenen Rechtsnormen viel weiter gehen.

Dies hat seinen Grund darin, dass den Durchführungsbestimmungen von jeher eine ganz andere Rolle in der Gesetzgebung zugedacht war, als den Ausführungsbestimmungen. Diese hatten immer nur die Aufgabe, Punkte von untergeordneter Bedeutung zu regeln, wie Wertermittlungsvorschriften aufzustellen, Steuererklärungsformulare festzulegen und ähnliches. Die Durchführungsbestimmungen dagegen sollten nach der Absicht der erlassenden Organe einen viel weitergehenden Zweck erfüllen.

Um dies zu erkennen, müssen wir uns in die Zeit zurückversetzen, in der zuerst der Begriff „Durchführungsbestimmungen", der dem früheren Recht unbekannt war, auftauchte. Die Bezeichnung finden wir im Steuerrecht zum erstenmal beim Steuerabzug vom Arbeitslohn, auf einem Gebiet also, auf dem bei der Neuheit und Schwierigkeit der Materie das Gesetz selbst nur in dürftigen Linien das Grundsätzliche festlegen konnte, und daher den Durchführungsbestimmungen weit mehr zu regeln verblieb, als dies sonst bei gesetzergänzenden Ausführungsbestimmungen der Fall war. Ausserdem wollte der Reichsfinanzminister bei ihrem Erlass offenbar nicht an die Zustimmung des Reichsrats gebunden sein, ein Grund mehr, den Ausdruck „Ausführungsbestimmungen" zu vermeiden. Da in der Folgezeit bei der Massenproduktion von neuen Steuergesetzen, verbunden mit den vielen Abänderungsbedürfnissen infolge der immer stärker werdenden Geldentwertung die Gesetze unmöglich sämtliche wichtige Punkte selbst regeln konnten, wurde die neue Bezeichnung auch bei anderen Gesetzen verwendet, so in der II. Steuernotverordnung, Art. 19 § 6 und bei der III. St.-N.-V.-O. § 64 Abs. I. In erster Linie ist aber die Verwendung des neuen, ungewohnten Ausdrucks darauf zurückzuführen, dass der Reichsfinanzminister hoffte, in die Bezeichnung ein ausserordentlich weitgehendes Rechtsverordnungsrecht einhüllen zu können. Häufig nahm er dabei geradezu in Anspruch mit ihnen das Gesetz abändern zu können. Auf jeden Fall steht fest, dass sich der Reichsfinanzminister auf diese Weise eine Verordnungsmacht verschafft hat, wie er sie auch bei weitester Dehnung des Begriffs „Ausführ-

ungsbestimmung" nie gehabt hätte, noch dazu wo er anfangs bei ihrem Erlass nicht an die Zustimmung des Reichsrats gebunden war.

Nur ganz allmählich gelang es, den Begriff zu klären, und nun wurde der Reichsfinanzminister in einer ganzen Reihe von Gesetzen zum Erlass von Durchführungsverordnungen, jedoch immer mit Zustimmung des Reichsrats ermächtigt, so im Reichsbewertungsgesetz und 86 II, im Vermögenssteuergesetz § 25, im Steuerüberleitungsgesetz § 34.

Der Rechtsnormcharakter der Durchführungsbestimmungen wird von allen Seiten anerkannt, auch von denen, die den Ausführungsbestimmungen die Eigenschaft als Rechtsverordnungen nicht zuerkennen, so von Becker und vom R.-Fin.-H. Wenn man bedenkt, dass infolge der Notwendigkeit der steuerlichen Erfassung sämtlicher steuerwürdiger Tatbestände einerseits und der ungeheuren Verästelung und Spezialisierung der wirtschaftlichen Verhältnisse andererseits die Steuergesetze auch heute nie mehr den ganzen Gesetzeskomplex bis ins einzelnste selbst regeln können, muss man unbedingt den Durchführungsbestimmungen den Rechtsnormcharakter zuerkennen. Sie sind jedoch nicht eine eigene Gattung von Rechtsverordnungen, sondern nur eine Unterart der Ausführungsbestimmungen.

Dies ergibt sich aus Folgendem: Es steht fest, und wird von allen Seiten anerkannt, dass die Durchführungsbestimmungen — abgesehen von einer entsprechenden — ausdrücklichen Ermächtigung — dem Gesetz nicht widersprechen oder es abändern dürfen. Sie gehören also nicht zu den gesetzvertretenden Verordnungen, die völlig selbstständig Normen aufstellen oder ein Gesetz abändern können, wie etwa die Verordnungen auf Grund Art. 48 R.-V. Sie gehören auch nicht zu den sogenannten besonders ermächtigten Verordnungen, wie etwa § 16 des Reichs.-Bew.-Ges. weil ja die Ermächtigung zu Durchführungsbestimmungen ganz allgemein gegeben wird. Sie gehören demnach grundsätzlich zu den gesetzergänzenden Verordnungen ohne besondere Ermächtigung und da die herrschende Lehre darunter nur Ausführungsbestimmungen versteht, sind sie unter diese einzureihen. Tatsächlich sagt ja auch der Ausdruck „Durchführung" nichts anderes als „Ausführung". Allerdings muss zugegeben werden, dass Durchführungsbestimmungen graduell praktisch gewöhnlich weiter gehende Rechtsvorschriften enthalten als Ausführungsbestimmungen. Während diese in der Praxis neben blossen Verwaltungsanweisungen nur Rechtsvorschriften von untergeordneter Bedeutung enthalten,

regeln Durchführungsverordnungen in rechtsverbindlicher Weise alles, was eben zur Durchführung des Gesetzes notwendig ist. Ihnen ist also in erster Linie die Aufgabe zugedacht, das Gesetz durch Ergänzung und Lückenausfüllung vollzugsreif zu machen.

Wenn man sich mit dem Gedanken vertraut gemacht hat, dass ein Gesetz, die Unmöglichkeit der lückenlosen Regelung eines bestimmten Komplexes einsehend durch eine allgemeine Ermächtigung einer einzelnen Stelle überträgt die Lücken durch Rechtsverordnungen zu ergänzen, so ergibt sich die Folgerung, dass der ermächtigten Stelle bei der Beurteilung dessen, was zur Ergänzung erforderlich ist, freie Hand gelassen werden muss, soweit sie nur nicht über die Grenzen ihrer Ermächtigung hinausgeht, mit andern Worten, soweit sie nicht Vorschriften erlässt, die dem Gesetz widersprechen. Sie dürfen also ebenso wie grundsätzlich auch die Ausführungsbestimmungen nur solche Anordnungen treffen, welche die Durchführung des Gesetzes bezwecken. Was jedoch zur Durchführung eines Gesetzes erforderlich ist, das zu bestimmen liegt allein im Ermessen der ermächtigten Behörde. Ihr steht es frei, beliebige Wege zur Durchführung des Gesetzes einzuschlagen, wenn sie nur zur Erreichung dieses Zweckes geeignet sind. Allerdings hat dabei die ermächtigte Behörde nach der Vorschrift des § 6 R.-A.-O. ihr Ermessen nach Recht und Billigkeit auszuüben. Erst wenn die Grenzen dieser Bestimmung überschritten sind, kommt hier ein richterliches Prüfungsrecht in Frage, dahingehend, ob die Verordnung ungültig ist. Praktisch wird dieser Fall jedoch selten in Erscheinung treten.

§ 12.

Der Standpunkt der Rechtsprechung.

Der Begriff der Durchführungsverordnung war bei seinem ersten Erscheinen der Rechtslehre noch neu und unbekannt. Den Gerichten, in erster Linie dem R.-Fin.-H., fiel deshalb die schwierige Aufgabe zu, den zulässigen Inhalt dieser Neuerscheinung im Rechtsleben klar zu stellen, ohne dass sie sich dabei des Rückhalts der Rechtslehre erfreuen konnten. Die Regierung nahm, wie bereits erwähnt, in ihnen anfangs ein geradezu unbegrenztes Rechtsverordnungsrecht in Anspruch. In erster Linie galt es deshalb derartige Uebergriffe der erlassenden Behörden abzuwehren, weiterhin hatte die Rechtsprechung dann die Aufgabe, den neuen Begriff mit dem Gedanken des Rechtsstaates einerseits, mit den erweiterten Forderungen der Gesetzgebungspraxis andererseits in Einklang zu bringen.

In der ersten Zeit, in der der R.-Fin.-H. die Gültigkeit von Durchführungsbestimmungen zu prüfen hatte, finden wir eine Reihe von Entscheidungen, die solche Verordnungen für ungültig erklärten, weil sie dem Gesetz widersprachen. In erster Linie sei hier erwähnt die Entscheidung vom 5. Januar 1925 [1]). Es handelte sich dabei um folgende Streitfrage: In § 19/II der III. Steuernotverordnung sind von der Obligationssteuer befreit „Schuldverschreibungen, soweit sie für bebaute Grundstücke haften, die durch eine auf Grund der §§ 26 bis 32 erlassene Steuer besonders erfasst werden". In den hiezu ergangenen Durchführungsbestimmungen (vom 23. Februar 1924, § 8/II) war diese Bestimmung dahin eingeschränkt, dass sie nur insoweit gelte, als „die bebauten Grundstücke ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt werden und nicht einem Gewerbebetrieb dienen." Die Durchführungsbestimmung versuchte also die Gesetzesvorschrift einzuschränken und der R.-Fin.-H. hat sie auch deswegen für ungültig erklärt mit der Begründung: „Nach Ansicht des Reichsfinanzministers soll § 64/I der III. Steuer-N.-V.-O. (der zum Erlass von Durchführungsbestimmungen ermächtigte) einen doppelten Zweck erfüllen, er soll die Grundlage für die Ausführung des Gesetzes, zugleich aber auch die Möglichkeit zum Erlass abändernder Rechtsverordnungen enthalten . . . Als Ausführungsklausel kann § 64 aber nicht die Ermächtigung zu Rechtsverordnungen gewähren, welche das Gesetz im weiten Umfange abändern . . . Niemals kann als Durchführungsbestimmung eine Anordnung angesehen werden, welche den klar durch das Gesetz aufgestellten Rahmen nicht ausfüllt, sondern ihm in weitem Umfang die Anwendung versagt . . . ." Die gleichen Grenzen zog den Durchführungsbestimmungen die Entscheidung des Reichsgerichts vom 21. November 1924 [2]). Der R.-Fin.-H. stellte diese Grenze für Durchführungsbestimmungen noch in einer Reihe von Entscheidungen auf, so in Band 17 S. 81, Band 18 S. 46 usw.

Einmal allerdings wich der R.-Fin.-H. von seiner grundsätzlichen Einstellung, dass eine Durchführungsverordnung das Gesetz nicht abändern dürfe, ab, indem er die Ermächtigung zum Erlass von Durchführungsverordnungen viel weiter auslegte [3]). § 32 Nr. 6 des Erbschaftssteuergesetzes in der Fassung des Geldentwertungsgesetzes gebot nämlich, bei Ermittlung des Ertragswertes den Reinertrag der letzten drei Jahre vor Entstehung der Steuerschuld und den Reinertrag

[1]) E. des R.-F.-H. Band 15, S. 163.
[2]) R.-G.-Z. Band 109, S. 216 (219).
[3]) In Steuer und Wirtschaft Band IV, E. Nr. 63.

der beiden letzten Friedensjahre zu berücksichtigen. Die hiezu erlassenen Durchführungsbestimmungen gingen nun einfach dahin, dass bei Steuerschulden, die in der Zeit von Januar bis Juli 1923 entstanden waren, ein nach den einzelnen Monaten verschieden bemessenes Vielfaches des Wehrbeitrages als Ertragswert anzusehen sei. Obwohl diese Bestimmung die Vorschrift des Gesetzes sachlich ausser Kraft setzte, da ja die so berechneten Werte einen wirklichen Ertragswert nicht einmal annähernd erreichten, hat der R.-F.-H. die Verordnung für gültig erklärt mit der Begründung, „schon wegen der allgemeinen Schwierigkeiten, mit denen damals jede Bewertung verbunden gewesen sei, müsse der Gesetzgeber beabsichtigt haben, dem Reichsfinanzminister bei der Festsetzung der Bewertungsmaßstäbe möglichst freie Hand zu lassen." Die Irrigkeit dieser Annahme geht schon daraus hervor, dass in diesem Fall der Gesetzgeber doch ruhig darauf hätte verzichten können, so komplizierte Bewertungsvorschriften zu geben, wenn er ihre Nichtbeachtung durch die Regierung für zulässig erachtet hätte. Die Entscheidung ist aber nur daraus zu erklären, dass der R.-Fin.-H. damals in Anbetracht der verworrenen wirtschaftlichen Verhältnisse, deren Ordnung der Gesetzgebung oblag, die Anlegung eines weniger strengen Maßstabes rechtfertigen zu können glaubte. Eine ganze Reihe von anderen Erkenntnissen stempeln aber diese Entscheidung zu einer aus der Reihe gefallenen, und für die Gesamteinstellung dieses Gerichtshofes ist sie daher ohne Einfluss.

Was zur Durchführung eines Gesetzes gehört, darf nach der Ansicht des Reichs-Fin.-H. nicht engherzig beurteilt werden. In der Entscheidung vom 1. Juli 1925 sagt er [4]): „Da aber die Reichsregierung . . . Rechtsverordnungen mit bindender Kraft auch für den Steuerrichter nur zur Durchführung des Industriebelastungsgesetzes — aber dann auch zur Durchführung im weitesten Sinn des Wortes — erlassen darf, sind die Vorschriften der Durchführungsbestimmung nur insoweit rechtsverbindlich, als die darin unter bestimmten Voraussetzungen angeordnete einheitliche Behandlung der Ehegatten für die Industriebelastung in ihrem Grundgedanken schon im Gesetz selbst enthalten ist. Nach Fassung, Zweck und Aufbau des Gesetzes muss dieser bejaht werden . . ." Es handelt sich in dem Fall darum, ob ein Ehemann, dessen Frau als Kommandistin an einem Betriebsvermögen beteiligt war, und der mit seiner Frau in getrennten Gütern lebte, angehalten werden könne, die Einzelobligation auszustellen,

[4]) Steuer und Wirtschaft Band IV, S. 1462.

wie dies in den Durchführungsbestimmungen vorgesehen war. Wenn man an die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Ehemannes aus § 46 Industrie-Bel.-Ges denkt, erscheint diese Ansicht fast abwegig. Der R.-Fin.-H. hat aber doch wohl mit Recht die Durchführungsbestimmung für gültig erklärt, weil die Industriebelastung auf dem Ergebnis der Veranlagung des Betriebsvermögens zur Vermögenssteuer aufgebaut sei und die Anwendung der für die Vermögenssteuer geltenden Vorschriften zur Durchführung der Industriebelastung nur eine folgerichtige Entwicklung des im Gesetz selber steckenden Gedankens sei, und deshalb zweifellos innerhalb der Aufgabe der Durchführung liege. Man sieht hier, wie weite Grenzen nach Ansicht des R.-Fin.-H. den Durchführungsbestimmungen im Rahmen des Gesetzes gezogen sind.

Anderseits wurde als äusserste Grenze für den Geltungsbereich der Durchführungsbestimmung festgelegt, dass auch wirklich eine Lücke im Gesetz vorhanden ist, welche die Verordnung ausfüllen soll. Als Beispiel einer solchen Grenzüberschreitung sei § 40 der Durchführungsbestimmungen zum Steuerüberleitungsgesetz erwähnt. Der § 10/II dieses Gesetzes schreibt vor, dass die 1924 einbehaltenen Lohnsteuerbeträge auf Antrag ganz oder zum Teil zu erstatten sind, wenn die Steuerfähigkeit durch persönliche oder wirtschaftliche Verhältnisse wesentlich beeinträchtigt worden ist. § 40/II der Durchführungsbestimmung sagt nun, dass gegen einen ablehnenden Bescheid, der auf solchen Antrag ergehe, das Beschwerdeverfahren gegeben sei. Im Urteil vom 18. November 1925 hat der R.-Fin.-H. diese Bestimmung für ungültig erklärt[5]) mit der Begründung: „die Vorschrift des § 40/II St.-Ueberl.-Ges. gewähre einen Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen und für einen solchen sei § 223 R.-A.-O. massgebend, der das Berufungsverfahren vorschreibe. Mit dieser Grenze ist es also sehr genau zu nehmen. So spricht der R.-Fin.-H. in der Entscheidung Band 14, S. 212 dem § 62 der Ausführungsbestimmungen zum Biersteuergesetz vom 3. Juli 1923, die ja den gleichen rechtlichen Inhalt haben, wie Durchführungsbestimmungen, die Rechtsgültigkeit ab, soweit durch sie Bierwürze als fertiges Bier im Sinne des § 1 Biersteuergesetzes zu versteuern sei. Der Reichsfinanzminister begründete die Rechtswirksamkeit des § 62/II der Ausführungsbestimmung mit der Behauptung, diese Vorschrift gebe, indem sie bestimme, dass als fertiges Bier auch die Bierwürze schlechthin zu versteuern sei, — eine Auslegung des

[5]) E. d. R.-F.-H. Band 18, S. 46.

Begriffes Bier, wozu das Gesetz freie Hand lasse. Der R.-Fin.-H. tritt ihm aber entgegen mit der Argumentation, was als Bier anzusehen sei, richte sich, soweit nicht das Gesetz etwas anderes bestimme, nach den Anschauungen von Technik und Verkehr. Nach dieser sei aber Würze noch kein Bier und es sei deshalb nicht angängig, ohne gesetzliche Ermächtigung ein Erzeugnis, das nach Auffassung von Technik und Verkehr kein Bier sei, als Bier im Sinne des Gesetzes zu behandeln. Der R.-Fin.-H. hat also die Gültigkeit der Bestimmung deshalb verneint, weil sie etwas regeln wollte, wozu das Gesetz keinen Raum bot, mit anderen Worten, weil sie zu Unrecht eine Lücke im Gesetz annahm. Zum gleichen Ergebnis kommt übrigens auch Becker [6]) wenn er sagt, für den Fall, dass ein Bevollmächtigter Mietgelder einzieht, und sie später unterschlägt, habe das Eink.-St.-Ges. die Lösung der Frage, ob die Miete dem Vermieter als Einkommen anzurechnen sei, nicht unmittelbar an die Hand gegeben. Trotzdem sei für eine rechtsverbindliche Durchführungsbestimmung kein Raum; denn die Lösung sei aus dem Begriff des Einkommens und aus dem der Werbungskosten abzuleiten.

Die Ansicht des Reichsfinanzhofes über die Rechtsnatur der Durchführungsbestimmungen ist also, kurz zusammengefasst die, dass in ihnen zwar nichts angeordnet werden darf, was dem Gesetz in irgend einer Weise widerspricht, dass aber innerhalb dieser Grenze in rechtsverbindlicher Weise für die Gerichte alles angeordnet werden kann, was die erlassende Stelle zur Durchführung des Gesetzes für nötig erachtet. Allerdings müssen die Finanzbehörden dieses freie Ermessen gemäss § 6 R.-A.-O. nach Recht und Billigkeit ausüben.

§ 13.

Schlusswort.

Zusammenfassend lässt sich über die Rechtsnatur der Ausführungsbestimmungen und der Durchführungsbestimmungen zu Steuergestzen sagen: Die Ausführungsbestimmungen haben tatsächlich immer schon, auch im früheren Reichsstaatsrecht Rechtsnormen enthalten. Auch von der Lehre wird ihnen grundsätzlich die Eigenschaft als Rechtsvorschriften innerhalb der Schranken des Gesetzes zuerkannt. Allerdings war im früheren Reichsstaatsrecht bestritten, ob Art. 7 Ziffer 2 alte R.-V. zum Erlass derartiger Rechtsverordnungen berechtige. Im neuen Staatsrecht ist anerkannt,

[6]) Becker: Zur Tragweite der Durchführungsbestimmungen, „Steuer und Wirtschaft" Band V, S. 482.

dass Art. 77 R.-V. nur zum Erlass von Verwaltungsverordnungen berechtigt. Aber die Ermächtigungen in den Einzelgesetzen zum Erlass von Durchführungsbestimmungen sowohl, wie zu Ausführungsbestimmungen berechtigen zum Erlass von Rechtsvorschriften. Nur praktisch enthalten Ausführungsverordnungen grossenteils nur Verwaltungsanweisungen und Rechtsverordnungen von untergeordneter Bedeutung, während weitertragende Rechtsvorschriften gewöhnlich in den Durchführungsverordnungen erlassen werden. Ausführungs- und Durchführungsverordnungen zu Steuergesetzen sind natürlich nichts grundsätzlich anderes als solche Verordnungen zu anderen Gesetzen; diese Ausführungen haben sich nur deshalb auf erstere beschränkt, weil wir bei ihnen am deutlichsten die Entwicklung der Durchführungsbestimmungen beobachten können.

Vom Gedanken des Rechtsstaates ausgehend möchte man wohl an sich überhaupt geneigt sein, die Forderung zu erheben, dass der Erlass von Rechtsverordnungen möglichst eingeschränkt werde, und dass das Gesetz selbst die ganze Materie so ausführlich zu regeln habe, dass der Erlass ergänzender Rechtsverordnungen nicht mehr nötig ist. Wie bereits dargelegt wurde, wird aber für Rechtsverordnungen wohl dauernd mehr Raum gelassen werden müssen. Umsomehr muss deshalb darauf geachtet werden, diese mit dem rechtstaatlichen Standpunkt in Einklang zu bringen. Dies ist am besten möglich bei Anerkennung des Rechtsverordnungscharakters der Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen. Versagt man nämlich diesen die Rechtsnormnatur, so ist infolge der Unmöglichkeit der Totalregelung der im Gesetz umschriebenen Materie durch das Gesetz selbst die Vollzugsbehörde, in unserem Fall der Reichsfinanzminister, um somehr auf den Weg der besonderen Ermächtigungen gedrängt und erlangt auf diesem Weg eine viel grössere und noch dazu viel schwieriger kontrollierbare Verordnungsgewalt, die dem Rechtsstaatsgedanken oft geradezu ins Gesicht schlägt. Gerade die Geschichte der Reichssteuergesetzgebung der letzten Jahre lehrt dies mit besonderer Deutlichkeit. Der Gesetzgeber d. h. der Reichstag pflegt sich nämlich um die Tragweite solcher Sonderermächtigungen, die beispielsweise irgend etwas „nach näherer Anordnung des Reichsfinanzministers" regeln lassen, wenig zu kümmern und eine ganze Reihe von Entscheidungen des R.-Fin.-H. zeigt, wie schwer es ist, solchen Verordnungen wegen Ueberschreitung der Ermächtigung beizukommen [1]).

[1]) Vgl. E. d. R.-Fin.-H. Band 15 S. 58, 132, 152, 317.

Man sieht also, wohin es führt, wenn man der Regierung ein begrenztes, durch Rechtsprechung und Wissenschaft genau umschriebenes Rechtsverordnungsrecht in regelrechten Ausführungs- und Durchführungsverordnungen versagen will.

De lege ferenda muss allerdings einer Vereinfachung und Vereinheitlichung des Verordnungswesens zugestimmt werden. Zunächst ist eine Quelle grosser Verwirrung die Verquickung mehrerer Arten von Verordnungen in einer Verordnung, so namentlich die Vermischung gewöhnlicher Ausführungsbestimmungen mit Rechtsverordnungen auf Grund besonderer Ermächtigung, wie dies in den neuesten Ausführungsbestimmungen zum Eink.-St.-Ges. zum Körperschafts-St.-Ges. und zum Ums.-St.-Ges. wieder geschehen ist.

Weiterhin ist wohl überhaupt eine Verminderung der Verordnungstypen am Platze. So haben wir im Reichssteuerrecht für Ausführungsbestimmungen jetzt zwei Arten: die Ausführungsbestimmungen und die Durchführungsbestimmungen. Da beide Arten grundsätzlich die gleiche Rechtsnatur zukommt, und da sich durch das Erfordernis der Zustimmung des Reichsrats auch zu den Durchführungsbestimmungen beide auch äusserlich sehr genähert haben, wäre ein Grund vorhanden, sie ganz zu vereinheitlichen. Da der Rechtsverordnungscharakter der Durchführungsbestimmungen von allen Seiten anerkannt wird, wäre zudem dem ganzen Streit um den Charakter der Ausführungsbestimmungen ein Ende gemacht, wenn letztere Bezeichnung ausser Gebrauch käme und durchwegs zu Durchführungsbestimmungen ermächtigt würde.